Hướng dẫn thực hành
KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT & TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP

PGS-TS. VÕ VĂN NHỊ
Giảng viên Khoa Kế toán – Kiểm toán
ĐH Kinh tế Tp. HCM

Hướng dẫn thực hành
KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT & TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP

NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH

LỜI NÓI ĐẦU

Hạch toán giá thành sản phẩm luôn là mối quan tâm hàng đầu của các doanh nghiệp, đồng thời nó cũng là mối quan tâm của các cơ quan chức năng của Nhà nước thực hiện công tác quản lý các doanh nghiệp.

Giá thành sản phẩm với các chức năng vốn có đã trở thành chỉ tiêu kinh tế có ý nghĩa rất quan trọng trong quản lý hiệu quả và chất lượng sản xuất kinh doanh. Có thể nói rằng giá thành sản phẩm là tấm gương phản chiếu toàn bộ các biện pháp kinh tế, tổ chức, quản lý và kỹ thuật mà doanh nghiệp đã và đang thực hiện trong quá trình sản xuất kinh doanh.

Hạch toán giá thành là khâu phức tạp nhất trong toàn bộ công tác kế toán ở doanh nghiệp. Hạch toán giá thành liên quan đến hầu hết các yếu tố của đầu vào và đầu ra trong quá trình sản xuất kinh doanh. Đảm bảo việc hạch toán giá thành chính xác, kịp thời, phù hợp với đặc điểm hình thành và phát sinh chi phí ở doanh nghiệp là yêu cầu có tính xuyên suốt trong quá trình hạch toán ở các doanh nghiệp.

Nhằm giúp cho lãnh đạo các doanh nghiệp, người làm công tác kế toán, cũng như các sinh viên chuyên ngành kinh tế có tài liệu tham khảo chuyên sâu về giá thành và hạch toán giá thành, chúng tôi biên soạn cuốn sách này. Ngoài ra cuốn sách này còn phục vụ cho việc nghiên cứu và thực hiện các chuyên đề liên quan đến giá thành ở bậc đại học và sau đại học.

Do vấn đề nghiên cứu có tính chất chuyên sâu, hơn nữa lại nằm trong bối cảnh nền kinh tế nói chung và cơ chế tài chính nói riêng chưa ổn định, nên chắc chắc cuốn sách này không thể tránh khỏi những thiếu sót. Chúng tôi chân thành cảm ơn những đóng góp xây dựng của quý độc giả.

Tác giả

Chi phí sản xuất được hình thành do có sự chuyển dịch giá trị của các yếu tố sản xuất vào sản phẩm xuất ra và được biểu hiện trên hai mặt.

- Về mặt định tính, đó là bản thân các yếu tố về vật chất phát sinh và tiêu hao tạo nên quá trình sản xuất và được mục đích là tạo nên sản phẩm.

- Về mặt định lượng, đó là bản thân các yếu tố về vật chất của các yếu tố vật chất tham gia vào quá trình sản xuất và được biểu hiện qua các thước đo khác nhau mà thước đo chủ yếu là thước đo tiền tệ.

Cả hai mặt định tính và định lượng của chi phí sản xuất chịu sự chi phối thường xuyên của quá trình tái sản xuất và đặc điểm sản phẩm.

Chi phí mà doanh nghiệp phải chi trả ra đều nhằm mục đích là tạo những giá trị sử dụng nhất định cho xã hội biểu hiện thành các loại sản phẩm khác nhau. Nguyên tắc hoạt động đầu tiên của các doanh nghiệp là phải đảm bảo trang trải được các phí tổn đã đầu tư sản xuất sản phẩm. Như vậy khi sản xuất một sản phẩm nào đó thì chi phí dùng để sản xuất ra nó phải nằm trong giới hạn – giới hạn của sự bù đắp. Nếu vượt qua giới hạn này thì tất yếu doanh nghiệp sẽ bị phá sản.

Xuất phát từ mục đích sản xuất và nguyên tắc kinh doanh trong nền kinh tế thị trường thì mọi sản phẩm khi được tạo ra luôn được các doanh nghiệp quan tâm đến hiệu quả do nó mang lại. Để sản xuất và tiêu thụ một sản phẩm thì doanh nghiệp phải tốn hết bao nhiêu chi phí, các loại chi phí và tỷ trọng của từng loại chi phí, khả năng để hạ thấp các loại chi phí này. Chỉ tiêu thỏa mãn được những thông tin mang nội dung trên chính là giá thành sản phẩm.

Từ mối quan hệ với chi phí sản xuất, chi phí tiêu thụ và chi phí QLDN, loại bỏ những đặc điểm ngành và các loại sản phẩm khác nhau, công thức chung để xác định giá thành đơn vị của sản phẩm như sau:

$$\text{Giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Chi phí sản xuất của khối lượng sản phẩm hoàn thành}}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành}}$$

Chương I
MỘT SỐ VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Quá trình sản xuất kinh doanh là quá trình mà các doanh nghiệp phải thường xuyên đầu tư các loại chi phí khác nhau để đạt được mục đích là tạo ra được khối lượng sản phẩm, lao vụ hoặc khối lượng công việc phù hợp với nhiệm vụ sản xuất đã xác định và thực hiện.

Các loại chi phí mà các doanh nghiệp phải đầu tư rất đa dạng nhưng tựu trung bao gồm các khoản:

- Chi phí về nguyên, nhiên, vật liệu;
- Chi phí về nhân công;
- Chi phí về khấu hao tài sản cố định;
- Các chi phí khác bằng tiền.

Các loại chi phí này phát sinh một cách thường xuyên trong quá trình sản xuất kinh doanh, nó luôn vận động, thay đổi trong quá trình tái sản xuất, tính đa dạng của nó luôn được biểu hiện cụ thể gắn liền với sự đa dạng, phức tạp của các loại hình sản xuất khác nhau, của các giai đoạn công nghệ sản xuất khác nhau, của sự phát triển không ngừng của tiến bộ khoa học kỹ thuật.

Tuy nhiên khi nói đến chi phí cần nên biết: chi phí bỏ ra để tạo nên được một giá trị sử dụng nào đó cũng như thực hiện giá trị của giá trị sử dụng này và các loại chi phí không liên quan đến việc tạo ra giá trị sử dụng. Sự phân biệt này cần được làm rõ nhằm mục đích để xác định phạm vi và nội dung của chi phí sản xuất bởi một điều rõ ràng là không phải mọi chi phí mà doanh nghiệp đã đầu tư đều là chi phí sản xuất.

Chi phí sản xuất là toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra thực hiện quá trình sản xuất sản phẩm và đạt được mục đích tạo ra được sản phẩm ở dưới mọi dạng thể có thể có được của nó. Xác định nội dung của chi phí sản xuất để thấy được bản chất của chi phí sản xuất là vấn đề có ý nghĩa quan trọng trong quản lý chi phí sản xuất của doanh nghiệp.

1.1. Bản chất của giá thành sản phẩm

Nói đến bản chất của giá thành tức là nói đến nội dung đối tượng chứa đựng bên trong của chi tiêu giá thành. Giá thành được cấu tạo bởi những gì và với cấu tạo đó giá thành chứa đựng những thông tin gì về hoạt động sản xuất kinh doanh.

Điểm qua lịch sử về lý luận giá thành, có thể thấy bản chất của giá thành được xác định theo các quan điểm sau:

1.1.1. Quan điểm cho rằng giá thành là hao phí lao động sống và hao phí lao động vật hóa được dùng để sản xuất và tiêu thụ một đơn vị hoặc một khối lượng sản phẩm nhất định

Đây là quan điểm có tính chất cơ bản, phổ biến và mang tính chất quan trọng suốt một thời gian rất dài trong lý luận về giá thành ở nước ta. Thực ra quan điểm này chính là quan điểm cơ bản của nền kinh tế Xô Viết, sau đó được những nhà nghiên cứu và giảng dạy ở nước ta học tập và xem đó như là quan điểm thống nhất về bản chất của giá thành sản phẩm.

Nhà kinh tế Xô Viết có ảnh hưởng đến lý luận kinh tế ở nước ta là A.Vaxin. Ông đã giải quyết bản chất của giá thành như sau:

Trước hết ông tiến hành phân tích giá trị của sản phẩm được sản xuất bao gồm có 3 bộ phận:

- Giá trị tư liệu sản xuất đã hao phí để sản xuất sản phẩm;
- Giá trị lao động sáng tạo ra cho mình;
- Giá trị lao động sáng tạo ra cho xã hội.

Từ phân tích này ông đưa ra kết luận: Giá thành sản phẩm chủ yếu bao gồm 2 bộ phận đầu của giá trị sản phẩm. Ông nêu lên khái niệm giá thành: "Giá thành sản phẩm bao gồm toàn bộ giá trị tư liệu sản xuất chuyển vào sản phẩm và một phần giá trị mới sáng tạo ra trả cho người lao động dưới hình thức tiền lương và ông lại nêu: "Giá thành sản phẩm là sự phản ánh bằng tiền toàn bộ chi phí có liên quan đến sản xuất và tiêu thụ sản phẩm của xí nghiệp".

Quan điểm về bản chất của giá thành của các nhà kinh tế Xô Viết đã được các nhà kinh tế, nghiên cứu và giảng dạy ở nước ta sử dụng dưới hình thức này hoặc hình thức khác trong hầu hết các tác phẩm có liên quan đến giá thành, từ các tạp chí khoa học cho đến các loại

$$\text{Giá thành toàn bộ đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Chi phí sản xuất và chi phí tiêu thụ khối lượng sản phẩm thực hiện + Chi phí quản lý doanh nghiệp}}{\text{Khối lượng sản phẩm thực hiện}}$$

Qua công thức chung này rõ ràng thấy rằng sự biến động của giá thành sản phẩm phụ thuộc vào chi phí sản xuất, chi phí tiêu thụ và chi phí QLDN đã được đầu tư và lượng giá trị sử dụng biểu hiện thành khối lượng sản phẩm mà các doanh nghiệp tạo ra và thực hiện giá trị.

Giải quyết vấn đề giá thành sản phẩm bao giờ cũng phải gắn liền 2 mặt vốn chứa đựng bên trong giá thành đó là:

Chi phí sản xuất, chi phí tiêu thụ và chi phí quản lý doanh nghiệp nội dung cơ bản của giá thành.

Lượng giá trị sử dụng đạt được biểu hiện thành khối lượng sản phẩm, hình thức biểu hiện của các yếu tố vật chất mang trong nó lượng chi phí đã tiêu hao để cấu tạo nên giá thành.

Hình thức biểu hiện và nội dung cấu thành giá thành là sự thống nhất thuộc về bản chất và của giá thành. Do vậy khi nghiên cứu giá thành sản phẩm người ta không bao giờ tách rời 2 vấn đề này mà luôn đặt nó trong mối liên hệ tương quan giữa các đại lượng vốn nằm ngay trong kết quả của quá trình sản xuất nhất định.

Như vậy, giá thành phải chăng là sự so sánh đơn thuần giữa hai đại lượng: đại lượng về tiêu hao các yếu tố vật chất biểu hiện thành các khoản chi phí; đại lượng về kết quả đã nhận được sau khi đã sử dụng các yếu tố vật chất theo mục đích sản xuất ra giá trị sử dụng.

Giá thành phải chăng là biểu hiện mặt giá trị của một giá trị sử dụng nhất định do các doanh nghiệp tạo ra và phản ánh tính hiệu quả của việc sử dụng các yếu tố vật chất để tạo nên giá trị sử dụng?

Giá thành phải chăng đơn thuần chỉ là lượng phí tổn để thực hiện việc sản xuất và tiêu thụ sản phẩm mà các doanh nghiệp phải tự bù đắp trong quá trình tái sản xuất?

Để giải quyết có tính hệ thống những vấn đế lý luận thuộc về giá thành sản phẩm cần hệ thống những quan điểm đã xuất hiện từ trước tới nay ở nước ta và các nước khác trên các mặt: bản chất của giá thành, chức năng của giá thành, các nhân tố tác động đến giá thành và xác định giá thành.

tổng giá thành sản phẩm.

Tổng chi phí là tổng cộng của chi phí bất biến và tổng chi phí khả biến tương ứng với mỗi mức sản lượng.

Theo quan điểm của các nhà kinh tế tư bản chủ nghĩa là hiện nay đã xuất hiện khá phổ biến trong các tác phẩm ở nước ta, giá thành sản phẩm là toàn bộ các khoản chi phí được bù đắp bằng đối tượng bán hàng. Nói cách khác đó là toàn bộ các đầu vào của các yếu tố vật chất nhằm mục đích tạo ra những đầu ra tương ứng không phân biệt nó nằm trong bộ phận nào của các bộ phận thuộc giá trị sản phẩm.

1.1.3. Quan điểm cho rằng giá thành là biểu hiện mối liên hệ tương quan giữa một bên là chi phí sản xuất và một bên là kết quả đạt được trong từng giai đoạn nhất định.

Đây là quan điểm gắn liền với yêu cầu đánh giá chất lượng sản xuất ở từng giai đoạn sản xuất hoặc bộ phận sản xuất mà ở đó có thể xác định lương chi phí tiêu hao và kết quả sản xuất đạt được. Quan điểm này không đi vào phân tích nội dung bên trong cấu thành nên giá thành sản phẩm mà chú trọng đến việc đi tìm một đại lượng tương quan phục vụ kịp thời cho việc kiểm tra, phân tích và đánh giá hiệu quả hoạt động theo yêu cầu của việc thực hiện chế độ hạch toán kinh tế nội bộ.

1.1.4. Từ sự phân tích trên cho phép rút ra kết luận về mặt bản chất của phạm trù giá thành như saui(

Bản chất của giá thành sản phẩm là sự chuyển dịch giá trị của các yêu tố vật chất vào giá trị sản phẩm được sản xuất và tiêu thụ. Chưa có sự chuyển dịch này thì không thể nói đến chi phí và giá thành sản phẩm. Trong điều kiện của nền kinh tế thị trường, giá thành sản phẩm bao gồm toàn bộ các khoản hao phí vật chất thực tế cần được bù đắp bất kể nó thuộc bộ phận nào trong cấu thành giá trị sản phẩm.

Hạch toán giá thành chính là tính toán, xác định sự chuyển dịch các yếu tố vật chất tham gia vào khối lượng sản phẩm vừa thoát ra khỏi quá trình sản xuất và tiêu thụ nhằm mục đích thực hiện các chức năng của giá thành sản phẩm (chức năng bù đắp, chức năng lập giá và chức năng đòn bẩy kinh tế).

Định nghĩa nêu trên cũng cho phép chúng ta thiết lập mối quan hệ chặt chẽ giữa giá thành sản phẩm với các yếu tố chi phối các

giáo trình, giáo khoa sử dụng cho công tác giảng ở các trường đại học từ thập niên 90 trở về trước.

Bản chất của giá thành như đã nêu trên còn có thể thấy được trong tác phẩm của các tác giả Cộng hòa dân chủ Đức. Trong tác phẩm này các tác giả định nghĩa: "Giá thành là những hao phí bằng tiền về lao động song (dưới hình thức tiền lương) và lao động vật hóa cũng như chi phí bằng tiền khác để chuẩn bị sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, lao vụ của xí nghiệp".

Các tác giả đưa ra 3 mục đích của giá thành:

(1) Giá thành bao giờ cũng là những phí tổn;

(2) Giá thành là chỉ tiêu tổng hợp luôn được đánh giá biểu hiện dưới hình thức tiền tệ;

(3) Giá thành là hao phí có mục đích.

1.1.2. Quan điểm cho rằng giá tành sản phẩm là toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm bất kể nó nằm ở bộ phận nào trong các bộ phận cấu thành giá trị sản phẩm

Theo quan điểm này để tiếp cận với bản chất của giá thành trước hết cần xem xét và giải quyết sự hình thành và phát sinh của các loại chi phí: Tổng chi phí cố định, tổng chi phí biến đổi.

Tổng chi phí cố định là toàn bộ những khoản tiền mà doanh nghiệp phải ứng chịu trong mỗi đơn vị thời gian cho các đầu vào cố định. Trong vận động ngắn hạn, doanh nghiệp không có đủ thời giờ để thay đổi tất cả các đầu vào. Vì vậy, tổng chi phí cố định sẽ giữ nguyên ở mức độ không đổi, không cần biết số lượng sản phẩm sẽ được sản xuất ra trong đơn vị thời gian nó được là bao nhiêu? Tổng chi phí cố định còn được gọi là tổng chi phí bất biến.

Tổng chi phí biến đổi là những chi phí mà khối lượng của chúng sẽ tăng giảm cùng với sự tăng giảm của số lượng sản phẩm sản xuất ra. Do những khối lượng sản phẩm lớn hơn đòi hỏi những đầu vào biến đổi nhiều hơn và vì vậy doanh nghiệp cũng phải chi những khoản tiền lớn hơn. Tổng chi phí biến đổi còn được gọi là tổng chi phí khả biến.

Từ hai khái niệm "Tổng chi phí bất biến" và "tổng chi phí khả biến" quan điểm này đưa ra khái niệm "Tổng chi phí" mà thực chất là

động kinh doanh của các doanh nghiệp. Thông qua chỉ tiêu giá thành được xác định một cách chính xác các doanh nghiệp sẽ đảm bảo được khả năng bù đắp theo yêu cầu kinh doanh.

Bù đắp hao phí sản xuất là vấn đề quan tâm đầu tiên của các doanh nghiệp bởi hiệu quả kinh tế được biểu hiện ra trước hết ở chỗ doanh nghiệp có khả năng bù lại những gì mình đã bỏ ra hay không. Đủ bù đắp là khởi điểm của hiệu quả và được như là yếu tố đầu tiên để được xem xét hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

1.2.2. Chức năng lập giá

Sản phẩm do các doanh nghiệp sản xuất ra là sản phẩm hàng hóa được thực hiện giá trị trên thị trường thông qua giá cả.

Giá cả sản phẩm được xây dựng trên cơ sở hao phí lao động xã hội cần thiết, biểu hiện mặt giá trị sản phẩm. Khi xây dựng giá cả thì yêu cầu đầu tiên là giá cả phải có khả năng bù đắp hao phí vật chất để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, bảo đảm cho các doanh nghiệp trong điều kiện sản xuất bình thường có thể bù đắp được hao phí để thực hiện quá trình tái sản xuất.

Để thực hiện được yêu cầu bù đắp hao phí vật chất thì khi xây dựng giá phải căn cứ vào giá thành sản phẩm. Tuy nhiên giá thành sản phẩm của từng doanh nghiệp không phải là cơ sở để xây dựng giá. Để xây dựng giá người ta phải căn cứ vào giá thành bình quân của ngành, của địa phương được sản xuất trong những điều kiện trung bình. Cá biệt nếu sản phẩm nào chủ yếu được sản xuất từ một doanh nghiệp cụ thể thì có thể sử dụng giá thành cá biệt nhưng bao giờ cũng gắn với các tính chất hợp lý của quá trình sản xuất và việc phát sinh của hao phí. Cần thấy rằng dù có dựa vào loại giá thành nào để làm căn cứ lập giá thì việc xác định giá thành cá biệt ở từng doanh nghiệp đều có ý nghĩa hết sức quan trọng. Không có chính sách biện pháp vĩ mô nào để điều tiết các hoạt động vi mô mà lại không bắt nguồn từ những hoạt động và kết quả cụ thể của các doanh nghiệp.

Giá cả là biểu hiện mặt giá trị của sản phẩm, chứa đựng trong nó nội dung bù đắp hao phí vật chất dùng để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm nên việc lấy giá thành làm căn cứ lập giá là một yêu cầu khách quan, vốn có trong nền sản xuất hàng hóa và được biểu hiện đầy đủ trong nền kinh tế thị trường. Mọi sự thoát ly cơ sở lập giá là giá thành sẽ làm cho giá cả không còn tính chất đòn bẩy để phát

phương thức chuyển dịch giá trị của các yếu tố vật chất vào giá trị sản phẩm. Đó là các yếu tố thuộc về mặt kỹ thuật và xã hội của quá trình tái sản xuất.

1.2. Chức năng của giá thành sản phẩm

Giá thành sản phẩm là chỉ tiêu chất lượng tổng hợp có ý nghĩa rất quan trọng đối với công tác quản lý của các doanh nghiệp và của nền kinh tế.

- Tính chất lượng của chỉ tiêu này được biểu hiện ở chỗ thông qua nó người ta có thể đánh giá được hiệu quả của quá trình sản xuất. Chứng minh được khả năng phát triển và việc sử dụng các yếu tố vật chất đã thật sự tiết kiệm và hợp lý chưa?

- Tính tổng hợp của chi tiêu này được biểu hiện ở chỗ thông qua nó người ta có thể đánh giá được toàn bộ các biện pháp kinh tế tổ chức – kỹ thuật mà các doanh nghiệp đã đầu tư trong quá trình sản xuất kinh doanh bởi mọi biện pháp đầu tư đều tác động đến việc sử dụng các yếu tố vật chất để thực hiện quá trình sản xuất sản phẩm và xét cho cùng thì đều được biểu hiện tổng hợp trong nội dung của chỉ tiêu giá thành.

Do có tính chất quan trọng như vậy nên chỉ tiêu giá thành luôn được xem là một chỉ tiêu cần được xác định một cách chính xác, trung thực để giúp cho các doanh nghiệp cũng như giúp cho Nhà nước có căn cứ xem xét, đánh giá kiểm tra và đề xuất các biện pháp thích ứng với hoạt động kinh doanh trong từng giai đoạn cụ thể.

Nhằm có căn cứ xem xét tính chất quan trọng của chỉ tiêu giá thành trong công tác quản lý kinh tế cần nêu ra những chức năng vốn có của chỉ tiêu quá trình đối với hoạt động quản lý.

Nói đến chức năng của giá thành thì hầu như các quan điểm của nhiều tác giả ở nước ta cũng như nước ngoài đều thống nhất trên một số chức năng.

1.2.1. Chức năng thước đo bù đắp chi phí

Giá thành sản phẩm biểu hiện những hao phí vật chất mà các doanh nghiệp đã bỏ ra để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Những hao phí vật chất này cần được bù đắp một cách đầy đủ, kịp thời để đảm bảo yêu cầu tái sản xuất. Như vậy, việc đi tìm căn cứ để xác định mức bù đắp những gì mà mình đã bỏ ra để tạo nên sản phẩm và thực hiện được giá trị của sản phẩm là một yêu cầu khách quan trong hoạt

thành, từng yếu tố chi phí so với tổng thể của nó.

1.3. Những nhân tố ảnh hưởng đến nội dung và tổ chức hạch toán giá thành sản phẩm

Giá thành sản phẩm là biểu hiện tập trung năng lực của doanh nghiệp trong việc tổ chức và sử dụng các biện pháp kinh tế – tổ chức – kỹ thuật để thực hiện quá trình sản xuất sản phẩm. Giá thành sản phẩm cao hoặc hạ phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố khác nhau. Từng nhân tố có những tác động nhất định đến cấu thành sản phẩm, làm cho giá thành biến động khá phức tạp. Sau đây trình bày các nhân tố tác động đến giá thành:

- Nhóm nhân tố thuộc về cơ chế quản lý và trình độ quản lý.
- Nhóm nhân tố thuộc về điều kiện tự nhiên và kỹ thuật.
- Nhóm nhân tố thuộc về phương pháp hạch toán.

1.3.1. Sự tác động của cơ chế quản lý kinh tế đến nội dung hạch toán giá thành sản phẩm

Giá thành sản phẩm biểu thị một cách tập trung nhất mọi giải pháp kinh tế mà doanh nghiệp đã thực hiện để tiến hành hoạt động sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Mọi sự biến động về kinh tế – xã hội đều có những tác động mạnh mẽ đến giá thành sản phẩm, có thể nói rằng giá thành sản phẩm là tấm gương phản chiếu thực trạng kinh tế của đơn vị, các biến đổi trong quản lý kinh tế của Nhà nước và với tính chất này, nó đặt ra cho người quản lý yêu cầu về sự hiểu biết những tác động thường xuyên của cơ chế quản lý đến nội dung cấu thành bản thân nó.

Như đã biết, giá thành sản phẩm là chỉ tiêu phản ánh toàn bộ các loại hao phí khác nhau có liên quan trực tiếp và gián tiếp đến quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ của các doanh nghiệp. Nội dung của các khoản chi phí này biểu thị toàn bộ đầu vào mà doanh nghiệp đã tác động và bị tác động theo cơ chế vận hành của nền kinh tế trong từng giai đoạn nhất định. Các nội dung quản lý vi mô thuộc về bản thân doanh nghiệp giúp cho doanh nghiệp có những căn cứ kinh tế – pháp lý trong quá trình tác động đến các đầu vào của quá trình sản xuất. Nhưng sự vận hành của nền kinh tế theo sự quản lý thống nhất của Nhà nước đặt ra cho doanh nghiệp những điều kiện kinh tế – pháp lý mà dựa vào đó, các doanh nghiệp tác động đến các đầu vào một cách hợp lý và hợp pháp. Như vậy, vấn đề

triển sản xuất kinh doanh mà sẽ kìm hãm sản xuất, gây ra những rối loạn trong sản xuất và lưu thông.

Một điều cũng cần lưu ý, khi được sử dụng làm căn cứ lập giá trị thì giá thành phải là những hao phí được xã hội chấp nhận. Phải loại bỏ ra khỏi giá những hao phí bất hợp lý, không liên hệ gì đến quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Như vậy việc đưa ra các định mức hao phí trong giá thành sản phẩm có ý nghĩa rất tích cực khi sử dụng giá thành làm căn cứ để lập giá.

Ngoài 2 chức năng có tính chất phổ biến trên, còn có một số quan điểm đưa ra một số chức năng khác nữa của giá thành.

1.2.3. Chức năng đòn bẩy kinh tế

Doanh lợi của doanh nghiệp cao hay thấp phụ thuộc trực tiếp vào giá thành sản phẩm. Hạ thấp giá thành sản phẩm là biện pháp cơ bản để tăng cường doanh lợi, tạo nên tích lũy để tái sản xuất mở rộng.

Cùng với các phạm trù kinh tế khác như giá cả, chất lượng thuế ... giá thành sản phẩm thực tế đã trở thành đòn bẩy kinh tế quan trọng thúc đẩy các doanh nghiệp tăng cường hiệu quả kinh doanh phù hợp với các nguyên tắc hạch toán kinh doanh trong điều kiện cơ chế thị trường.

Phấn đấu hạ thấp giá thành bằng các phương pháp cải tiến tổ chức sản xuất và quản lý, hoàn thiện công nghệ sản xuất, tổ chức lao động khoa học, tiết kiệm chi phí sản xuất là hướng cơ bản để các doanh nghiệp đứng vững và phát triển trong điều kiện nền kinh tế có cạnh tranh. Chức năng đòn bẩy kinh tế của giá thành không chỉ thể hiện trong quá trình thực hiện các nguyên tắc hạch toán kinh tế của doanh nghiệp mà nó còn thể hiện rõ nét và tích cực trong nội bộ đơn vị khi thực hiện hạch toán kinh tế nội bộ. Tính chất đòn bẩy kinh tế của giá thành đặt ra các yêu cầu cho từng bộ phận sản xuất phải có biện pháp hữu hiệu vừa tiết kiệm chi phí vừa sử dụng chi phí một cách hợp lý nhất đối với từng loại hoạt động, từng khoản chi phí cụ thể.

Khi vận dụng chức năng đòn bẩy kinh tế của giá thành cần thấy là từng yếu tố chi phí, từng loại giá thành chỉ phát sinh và xuất hiện dưới dạng riêng biệt là một yếu tố của giá thành toàn bộ. Do vậy khi đánh giá tính chất đòn bẩy của giá thành cần gắn theo từng loại giá

thân nền kinh tế.

Giá thành biểu thị các đầu vào của sản xuất tức là biểu thị những yếu tố kinh tế tác động và tham gia vào quá trình tái sản xuất. Các yếu tố kinh tế này vận động theo những quy luật nội tại, chi phối trực tiếp đến hoạt động kinh doanh của đơn vị. Các nội dung cấu thành giá thành nếu bóc đi cái vỏ vật chất của nó thì đó đều là những quan hệ kinh tế - xã hội phản ánh sự phát triển của nền kinh tế trong những điều kiện nhất định.

Đối với từng doanh nghiệp và ngay cả đối với Nhà nước thì sự tác động này hoàn toàn mang tính chất khách quan, nó buộc người quản lý phải có những hiểu biết đầy đủ và sâu sắc về các quy luật kinh tế và kỹ thuật của nền kinh tế thị trường, về sự vận động của nó cũng như những điều kiện để phát huy tính tích cực của các quy luật nhằm mục đích tăng cường hiệu quả kinh doanh. Các quy luật kinh tế đặt ra những giới hạn mà người quản lý phải tuân theo và nếu vi phạm thì tất yếu phải gánh chịu những hậu quả nghiêm trọng về kết quả hoạt động kinh doanh của mình.

Các quy luật kinh tế vốn có của nền kinh tế thị trường chi phối trực tiếp đến các đầu vào của sản xuất bao gồm: quy luật giá trị, quy luật cung cầu, quy luật cạnh tranh, quy luật lưu thông tiền tệ. Tất nhiên sự tác động của từng quy luật có khác nhau nhưng chúng đều thống nhất ở một điểm là toàn bộ các đầu vào cần phải bù đắp và chỉ có thể bù đắp bằng chính hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nói cách khác, sự tồn tại và phát triển của từng doanh nghiệp trong điều kiện có sự hoạt động của các quy luật này chính là ở khả năng tự bù đắp các đầu vào của doanh nghiệp thông qua thị trường.

Đặc điểm này của giá thành cho thấy những ràng buộc khách quan của nền kinh tế thị trường đối với doanh nghiệp, đối với Nhà nước khi khai thác và sử dụng những tiềm năng kinh tế của mình để sản xuất và phát triển sản xuất.

Qua toàn bộ những nội dung đã được phân tích ở trên về sự tác động của cơ chế thị trường đến giá thành sản phẩm, có thể rút ra một số đặc điểm thuộc về khả năng biến động của giá thành trong điều kiện thực hiện cơ chế thị trường có sự điều tiết vĩ mô của Nhà nước.

(1) Giá thành phải là toàn bộ chi phí của các đầu vào mà doanh

cần rút ra là ở bất kỳ doanh nghiệp nào thì mọi đầu vào hoặc trực tiếp hoặc gián tiếp đều chịu sự tác động và khống chế của cơ chế vận hành của nền kinh tế (*cơ chế quản lý kinh tế*).

Khi xét về mặt kinh tế có thể thấy rằng sự tác động của cơ chế quản lý kinh tế đến giá thành sản phẩm được biểu thị thành các đặc điểm vận động như sau:

1. Giá thành là hao phí vật chất cá biệt của từng doanh nghiệp nhằm đạt được mục đích tạo ra sản phẩm, dịch vụ phù hợp, nên giá thành trước hết chịu sự tác động của các giải pháp kinh tế cụ thể mà từng doanh nghiệp đã thực hiện trong quá trình khai thác và sử dụng các *tiềm năng về lao động, vật tư*, tiền vốn và các yếu tố vật chất khác có liên quan. Nó biểu thị những nỗ lực chủ quan, cụ thể của từng doanh nghiệp để đạt các đầu ra thích đáng và tăng cường doanh lợi từ các đầu ra. Đặc điểm này cho thấy sự tác động chủ quan của từng doanh nghiệp đến các đầu vào là sự tác động có tính linh hoạt, chủ động và thiết thực.

2. Giá thành biểu thị các quan hệ kinh tế thuộc về cơ chế vận hành nền kinh tế do Nhà nước tác động để điều tiết và chi phối theo mục đích chính trị – xã hội đã được hoạch định. Đó là sự biểu hiện những quan hệ kinh tế đã được điều tiết từ phía Nhà nước nên nội dung cấu thành giá thành chịu sự tác động của hàng loạt chính sách, chế độ về quản lý kinh tế – tài chính gắn liền với từng giai đoạn nhất định. Nó biểu hiện ý chí của Nhà nước trong việc điều hành nền kinh tế theo mục đích thống nhất.

Đặc điểm cho thấy các đầu vào của doanh nghiệp chịu sự tác động thường xuyên ở bên ngoài, đó là Nhà nước, song nếu xem toàn bộ nền kinh tế là một thể thống nhất thì đây vẫn là những *tác động chủ quan của con người*.

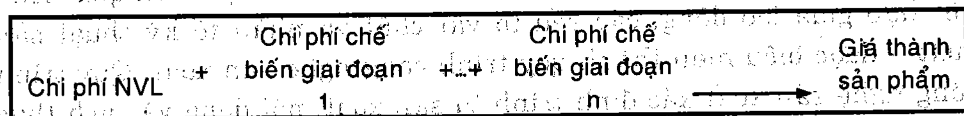
Đối với từng doanh nghiệp thì sự tác động này dễ dẫn đến sự gò bó và thiếu linh hoạt khi đưa ra các quyết định quản lý hoặc xử lý những tình huống trong điều kiện cụ thể. Đặc biệt nếu sự tác động này đi ngược lại lợi ích kinh tế của doanh nghiệp thì nó chỉ gây ra những cản trở và kìm hãm sức sản xuất.

3. Giá thành biểu thị những quan hệ kinh tế vốn có của nền kinh tế thị trường mà nội dung của những quan hệ này thuộc về các quy luật kinh tế đang tồn tại và vận động một cách khách quan trong bản

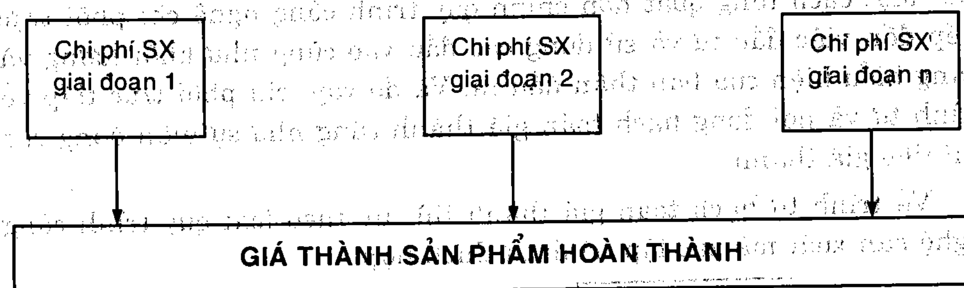
nhất định hoặc là bao gồm nhiều quy trình công nghệ khác nhau được thực hiện một cách độc lập để cấu tạo nên từng bộ phận cụ thể của sản phẩm nên trình tự hạch toán giá thành phải được thực hiện theo trình tự cấu thành sản phẩm cuối cùng.

Tùy theo loại quy trình phức tạp mà doanh nghiệp sản xuất thực hiện, trình tự hạch toán giá thành được xác lập như sau:

Những doanh nghiệp có quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục bao gồm nhiều giai đoạn công nghệ chế biến liên tục mà mỗi giai đoạn công nghệ có thể tạo ra nửa thành phẩm hoặc chỉ đơn thuần gia công cho giai đoạn tiếp sau và chỉ có sản phẩm cuối cùng mới là sản phẩm hàng hóa thì trình tự hạch toán giá thành phải được thực hiện theo các bước kết chuyển chi phí của từng giai đoạn sản xuất và tổng hợp nên giá thành sản phẩm.



Hoặc



Những doanh nghiệp có quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục bao gồm nhiều giai đoạn công nghệ chế biến liên tục nhưng mỗi giai đoạn chế biến đều có tạo ra nửa thành phẩm và bản thân nửa thành phẩm đó có thể là sản phẩm hàng hóa thì trình tự hạch toán giá thành được thực hiện từ việc tính giá thành của nửa thành phẩm bước đầu tuần tự cho đến bước cuối cùng để có được giá thành sản phẩm hoàn chỉnh.

nghiệp đã bỏ ra để đạt được các đầu ra và được bù đắp bởi chính các đầu ra.

(2) Giá thành phải đảm bảo chứa đựng những nội dung hợp pháp, hợp lý về các khoản chi tiêu theo yêu cầu xác định đúng đắn kết quả kinh doanh của Nhà nước.

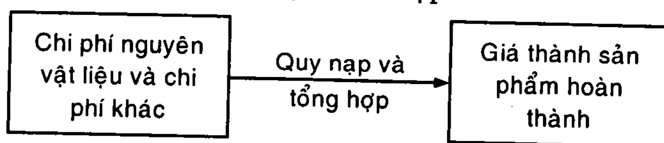
(3) Giá thành phải chứa đựng những đột biến phù hợp với yêu cầu kinh doanh có hiệu quả trong điều kiện có sự ràng buộc thường xuyên của các quy luật kinh tế thuộc nền kinh tế thị trường.

1.3.2. Sự tác động của nhân tố kỹ thuật đến hạch toán giá thành:

Ngoài sự tác động của cơ chế quản lý, giá thành sản phẩm còn chịu sự tác động trực tiếp của nhân tố kỹ thhuật sản xuất.

Như đã biết, sản phẩm được sản xuất ra là kết quả của quá trình kết hợp giữa lao động, các yếu tố vật chất và nhân tố kỹ thuật sản xuất – được biểu hiện thành quy trình công nghệ sản xuất. Quy trình công nghệ sản xuất xác định trình tự sản xuất, nội dung và cách thức kết hợp các yếu tố sản xuất cũng như hình thái biểu hiện các đầu ra. Nói một cách tổng quát hơn chính quy trình công nghệ chi phối trực tiếp đến việc đầu tư và sử dụng các đầu vào cũng như khối lượng và dạng biểu hiện của bản thân đầu ra. Và do vậy, chi phối trực tiếp về trình tự và nội dung hạch toán giá thành cũng như sự biến động của chỉ tiêu giá thành.

Về trình tự hạch toán giá thành thì tùy theo loại quy trình công nghệ sản xuất mà xác lập trình tự thích hợp.



Đối với những doanh nghiệp sản xuất có quy trình sản xuất giản đơn thì do đặc điểm là loại quy trình liên tục, khép kín, không có sự gián đoạn kỹ thuật kể từ lúc đưa vật liệu vào gia công, chế biến đến khi tạo ra được sản phẩm nên trình tự hạch toán giá thành là hạch toán trực tiếp giá thành của sản phẩm cuối cùng.

Đối với những doanh nghiệp sản xuất có quy trình sản xuất phức tạp thì do đặc điểm hoặc là quy trình công nghệ sản xuất được chia ra thành nhiều giai đoạn chế biến liên tục nhau theo một trình tự

vật chất tham gia trực tiếp hoặc gián tiếp vào sản xuất sản phẩm. Việc tổ chức hạch toán chi phí sản xuất được thực hiện chi tiết theo từng loại sản phẩm hoặc nhóm sản phẩm được sản xuất ra trong một quy trình sản xuất.

Những doanh nghiệp có quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục nhưng không cần xác định giá thành của bán thành phẩm thì nội dung cấu thành giá thành sản phẩm cũng bao gồm toàn bộ các yếu tố vật chất tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm. Việc tổ chức kế toán chi phí sản xuất được thực hiện chi tiết theo từng giai đoạn sản xuất nhất định.

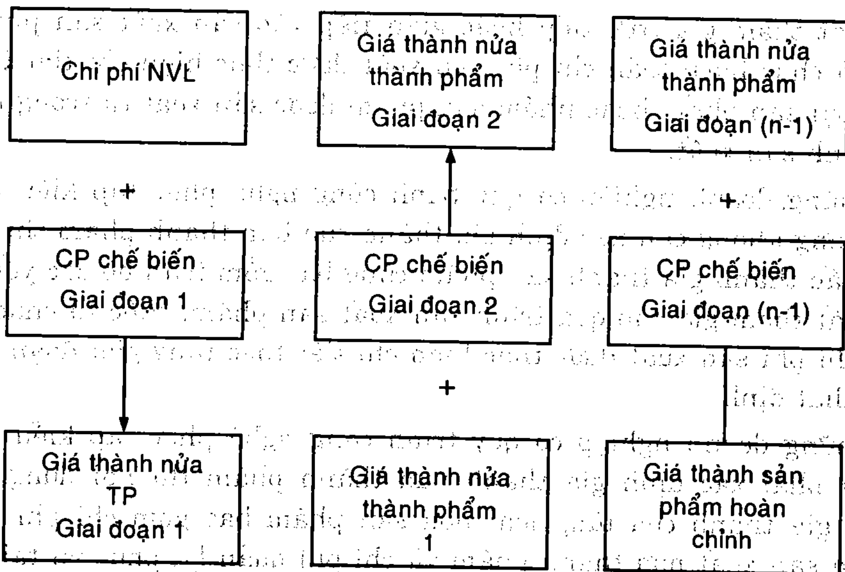
Những doanh nghiệp có quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục và phải xác định giá thành nửa thành phẩm thì nội dung cấu thành giá thành của từng loại nửa sản phẩm bao gồm chi phí trực tiếp để sản xuất nửa thành phẩm và chi phí quản lý, phục vụ tại các bộ phận sản xuất nửa thành phẩm. Việc tổ chức kế toán chi phí sản xuất được thực hiện chi tiết theo từng giai đoạn sản xuất, từng loại nửa thành phẩm được sản xuất và cuối cùng mới xác định giá thành sản phẩm hoàn chỉnh.

Những doanh nghiệp có quy trình công nghệ phức tạp kiểu song song thì trong cấu thành giá thành của từng loại chi tiết sản phẩm bao gồm chi phí trực tiếp và chi phí quản lý, phục vụ của từng bộ phận sản xuất. Việc tổ chức kế toán chi phí sản xuất được thực hiện chi tiết theo từng bộ phận sản xuất, từng loại chi tiết hoặc nhóm chi tiết được sản xuất trong từng bộ phận và sau đó tổng hợp để sản xuất giá thành sản phẩm hoàn thành.

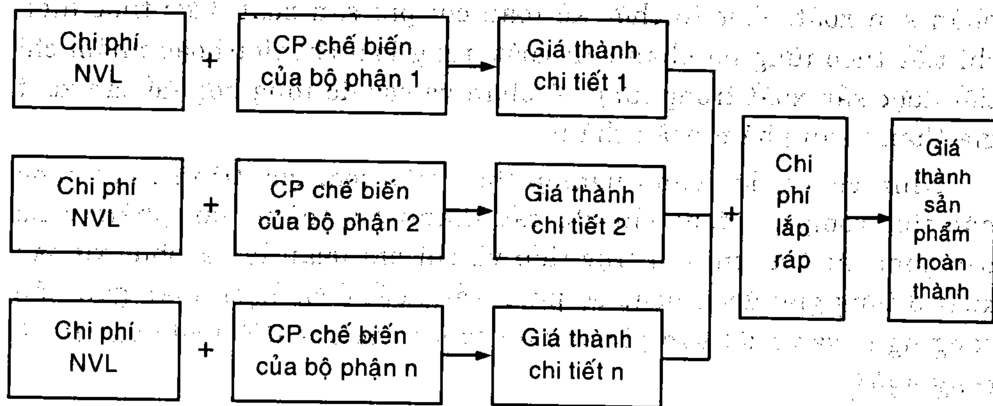
Nhìn chung dù doanh nghiệp thực hiện loại quy trình công nghệ nào thì trong nội dung chi phí cấu thành giá thành sản phẩm cũng bao gồm các loại chi phí trực tiếp và chi phí quản lý và phục vụ sản xuất ở từng giai đoạn hoặc bộ phận sản xuất được hạch toán gắn liền công nghệ sản xuất sản phẩm (*phụ thuộc vào đặc điểm của quy trình công nghệ).*

Về sự biến động của giá thành do sự tác động của nhân tố kỹ thuật thì được biểu hiện trên nhiều mặt khác nhau.

Nhân tố kỹ thuật tác động đến việc đổi mới tài sản cố định nhằm hiện đại hóa và tăng cường sức sản xuất đòi hỏi lượng chi phí đầu tư phát sinh ban đầu rất lớn và trong giai đoạn đầu có thể tác động đến

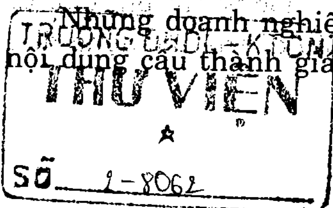


Những doanh nghiệp có quy trình công nghệ phức tạp kiểu song song bao gồm nhiều quy trình công nghệ khác nhau để tạo nên các chi tiết sản phẩm thì trình tự tính giá thành được thực hiện từ việc tính giá thành của các chi tiết sản phẩm khác nhau, sau đó tổng hợp để xác định giá thành sản phẩm hoàn chỉnh.



Về nội dung hạch toán giá thành thì đặc điểm của quy trình công nghệ và kỹ thuật sản xuất cũng tác động một cách trực tiếp.

Những doanh nghiệp thực hiện quy trình công nghệ giản đơn thì nội dung cấu thành giá thành sản phẩm bao gồm toàn bộ các yếu tố



sản xuất của doanh nghiệp, tạo cho doanh nghiệp những ưu thế trong cạnh tranh, mà một trong những ưu thế đó chính là tạo ra được những đột biến trong cấu thành giá thành sản phẩm.

Nhân tố kỹ thuật cũng làm cho hệ thống quản lý được tăng cường và hoàn thiện cả về mặt tổ chức lẫn việc trang bị các phương tiện kỹ thuật phục vụ và do vậy đã làm cho hiệu quả quản lý được tăng cường một cách nhanh chóng dẫn đến chi phí quản lý được tiết kiệm tương đối góp phần hạ thấp giá thành sản phẩm và tăng cường được hiệu quả kinh doanh.

Sự tác động của nhân tố kỹ thuật đến giá thành và hạch toán giá thành là sự tác động trực tiếp biểu thị trình độ kỹ thuật của doanh nghiệp. Một doanh nghiệp có được trình độ kỹ thuật tiên tiến luôn tạo ra được những ưu thế trong cạnh tranh do giá thành sản phẩm được hạ thấp và chất lượng sản phẩm được tăng cường. Ngược lại, một doanh nghiệp có trình độ kỹ thuật thấp, lạc hậu nếu không có điều kiện đổi mới một cách nhanh chóng sẽ có nguy cơ dẫn đến sự phá sản do cạnh tranh làm mất khả năng bù đắp hao phí để thực hiện quá trình sản xuất.

Một vấn đề khác cũng cần được chú ý, tính chất và đặc điểm của quy trình sản xuất cũng đặt ra những tiền đề cần thiết cho việc hạch toán kinh tế nội bộ, mà một trong những nội dung quan trọng của nó là xác lập đối tượng và nội dung hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành ở từng bộ phận hoặc giai đoạn sản xuất nhất định.

Nói chung, để tổ chức tốt quá trình hạch toán giá thành và phản ánh được sự biến động của giá thành trong những điều kiện kỹ thuật sản xuất nhất định thì vấn đề am hiểu về tổ chức quá trình sản xuất cũng như công nghệ sản xuất là điều hết sức cần thiết và điều này có ý nghĩa quan trọng và thiết thực khi xây dựng phương án hạch toán giá thành. Ngoài ra, việc xây dựng một hệ thống các định mức kinh tế – kỹ thuật khoa học, phù hợp với trình độ sản xuất của doanh nghiệp cũng là tiền đề quan trọng để thực hiện công việc kiểm tra các loại hao phí vật chất trong quá trình sản xuất sản phẩm và có căn cứ để xác định giá thành sản phẩm theo phương pháp định mức.

1.3.3. Nhân tố thuộc về phương pháp hạch toán

Phân loại, tổng hợp và phân tích chi phí theo đối tượng tính giá thành:

giá thành theo chiều hướng làm cho giá thành tăng lên, song do không ngừng đảm bảo năng suất lao động tăng nhanh nên xét một cách tổng thể thì làm cho giá thành được hạ thấp. Tuy nhiên để cho giá thành sản phẩm hạ xuống thì bên cạnh việc đầu tư trang bị hợp lý còn phải có biện pháp sử dụng triệt để công suất của tài sản cố định để hạ thấp mức chi phí khấu hao trên đơn vị sản phẩm được sản xuất.

Nhân tố kỹ thuật tác động đến đối tượng lao động biểu hiện ở chỗ hoặc tăng cường được chất lượng của đối tượng lao động hoặc tạo ra được nhiều loại đối tượng lao động mới có giá thành hạ để thay thế cho đối tượng lao động cũ, và do vậy đã tác động trực tiếp đến giá thành bằng cách giảm bớt được hao phí vật liệu trong sản phẩm và tạo ra được những sản phẩm có chất lượng cao hơn. Việc tạo ra những loại vật liệu mới có hiệu quả và có khả năng thay thế cho vật liệu đã được sử dụng trước đây luôn tạo ra những *biến động lớn trong cấu thành giá thành sản phẩm.*

Nhân tố kỹ thuật tác động đến người lao động đòi hỏi tính chất chuyên môn hóa cao hơn đồng thời với việc phải tăng cường trình độ lành nghề một cách thích đáng, nên chi phí đào tạo sẽ phát sinh tăng trong những giai đoạn mà doanh nghiệp phải đổi mới kỹ thuật một cách triệt để, làm cho giá thành có xu hướng biến động tăng. Tuy nhiên với tính chất lành nghề và chuyên môn hóa cao sẽ làm cho năng suất lao động tăng lên một cách nhanh chóng, và qua đó lại chuyển sang xu hướng hạ thấp dần giá thành sản phẩm được sản xuất.

Nhân tố kỹ thuật tác động đến việc thay đổi hoặc hoàn thiện quy trình công nghệ để có được quy trình tiên tiến là một trong những tác nhân tạo ra sự biến động đột biến đối với giá thành sản phẩm. Để đổi mới hoặc hoàn thiện quy trình sản xuất đòi hỏi xí nghiệp phải đầu tư rất nhêìu loại chi phí khác nhau thuộc về các nội dung kinh tế, tổ chức và kỹ thuật sản xuất và như vậy đã làm cho các đầu vào được thay đổi một cách toàn diện nhằm mục tiêu đạt được các đầu ra ở mức tối ưu nhất. Chính sự thay đổi toàn diện của các đầu vào đã làm cho mức hao phí vật chất cấu thành trong giá thành có những biến đổi tố cáo lớn mà xu hướng chung là dung lượng hao phí trong một đơn vị sản phẩm cũng được hạ thấp một cách tuyệt đối và tương đối. Có thể nói việc thay đổi quy trình công nghệ đã làm thay đổi bộ mặt

khoa học của bản thân khái niệm phương pháp tính giá thành.

Như vậy vận dụng phương pháp tính giá thành phù hợp trong doanh nghiệp không phải là vận dụng các cách tính toán đơn thuần mà là vận dụng phương pháp tổ chức hạch toán giá thành. Nếu như mọi nhân tố đã nêu không có gì bất trắc thì nhân tố phương pháp tính giá thành sẽ nổi lên như là nhân tố quyết định đến tính chính xác của giá thành.

1.4. Phương pháp hạch toán giá thành ở Việt Nam

Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm đã được nước ta đưa vào ứng dụng để phục vụ cho sản xuất kinh doanh vào những năm đầu của thập kỷ 60. từ những ngày đầu chúng ta đã học tập phương pháp hạch toán của Liên Xô gần như nguyên vẹn. Sau đó cũng với sự phát triển của nhận thức về công tác hạch toán phải gắn liền với điều kiện cụ thể và yêu cầu quản lý trong từng giai đoạn lịch sử nhất định, cũng như sự phát triển của bản thân khoa học hạch toán kế toán, chúng ta đã có những cải biến phương pháp hạch toán cho phù hợp với điều kiện cụ thể của mình.

Tuy nhiên do ảnh hưởng các quan điểm về quản lý kinh tế theo cơ chế tập trung, bao cấp nên xét một cách tổng quát thì phương pháp hạch toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm ở nước ta chỉ mới cải biến một số vấn đề về mặt hình thức, còn về phương pháp tổ chức hạch toán chi phí sản xuất, xác định nội dung cấu thành giá thành cũng như phương pháp hạch toán giá thành vẫn còn in đậm phương pháp hạch toán của cơ chế bao cấp.

Gần đây khi nền kinh tế của chúng ta được định hướng chuyển sang cơ chế thị trường thì phương pháp hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm đã có những thay đổi khá cơ bản để phù hợp với tình hình mới.

Phương pháp hạch toán giá thành ở nước ta bao gồm những nội dung và được thực hiện theo trình tự sau:

(1) Phân loại chi phí sản xuất theo yêu cầu hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm: có nhiều cách phân loại được sử dụng song 2 cách phân loại quan trọng được sử dụng để phục vụ trực tiếp cho công tác hạch toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là phân loại theo nội dung kinh tế (yếu tố chi phí) và theo công dụng kinh tế và địa điểm phát sinh (khoản mục chi phí). Trước đây việc

Chi phí sản xuất liên quan đến nhiều yếu tố vật chất khác nhau. Mỗi yếu tố vật chất là một đầu vào của sản xuất và có những tác dụng nhất định trong thực hiện mục đích sản xuất sản phẩm. Phân loại chi phí sản xuất sẽ cho thấy được cấu thành của giá thành sản phẩm trong quá trình hình thành, làm cho chỉ tiêu giá thành phản ánh được từng mặt công tác của doanh nghiệp. Phân loại chi phí sản xuất không tách rời kỹ thuật sản xuất và phù hợp với yêu cầu quản lý giá thành sẽ làm cho giá thành phản ánh được đầy đủ tính hiệu quả trong hoạt động của doanh nghiệp.

Tổng hợp các yếu tố vật chất cấu thành nên sản phẩm là nội dung quan trọng trong hạch toán giá thành. Các phương pháp tổng hợp phù hợp với công nghệ sản xuất sản phẩm và yêu cầu hạch toán kinh tế nội bộ sẽ đảm bảo cho giá thành phản ánh đúng đắn dung lượng hao phí vật chất tham gia vào việc cấu tạo nên sản phẩm. Chính bằng phương pháp tổng hợp thích ứng mà giá thành mới thực hiện được chức năng thước đo bù đắp hao phí.

Phân tích chi phí theo đối tượng tính giá thành cũng ảnh hưởng đến tính chính xác của giá thành sản phẩm. Trong quá trình sản xuất sản phẩm, do những đặc điểm công nghệ hoặc tổ chức sản xuất có những đầu vào liên quan đồng thời với nhiều đầu ra. Phân tích các đầu vào theo yêu cầu xác định mức hao phí của từng đầu ra vừa mang tính kỹ thuật vừa mang tính nghệ thuật, lựa chọn phương pháp phân tích chi phí vừa đơn giản vừa có tính thuyết phục sẽ là điều kiện tạo nên tính trung thực cho giá thành sản phẩm.

Vận dụng các phương pháp tính giá thành:

Vấn đề phương pháp tính giá thành cũng là vấn đề cơ bản trong hạch toán giá thành. Có phương pháp đúng sẽ đảm bảo tính được giá thành sản phẩm đúng và tiết kiệm được nhiều lao động trong công tác tính toán.

Về phương pháp tính giá thành thì có 2 cách hiểu khác nhau:

Một là, phương pháp tính giá thành được hiểu là những việc phải làm ở bước cuối cùng của việc hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành để tìm ra giá thành sản phẩm – Hai là, phương pháp tính giá thành phải bao gồm cả chính việc hạch toán chi phí sản xuất thích hợp với đặc điểm của các loại hình sản xuất.

Trong hai cách hiểu thì cách hiểu thứ hai phản ánh được mặt

Riêng về các yếu tố chi phí cũng xác định bao gồm các yếu tố:

+ Chi phí nguyên vật liệu

+ Chi phí nhân công

+ Chi phí khấu hao TSCĐ

+ Chi phí dịch vụ mua ngoài

+ Chi phí khác bằng tiền

Tất nhiên để phục vụ cho yêu cầu lập dự toán chi phí và kiểm tra chi phí ở doanh nghiệp thì doanh nghiệp cũng có thể chi tiết các yếu tố trên thành nhiều yếu tố tương tự như những yếu tố đã sử dụng trong giai đoạn trước đây.

(2) Xác định đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành:

Việc xác định đối tượng hạch toán chi phí sản xuất nhằm giới hạn địa điểm phát sinh chi phí cần được tập hợp để phục vụ cho việc quản lý chi phí sản xuất và xác định giá thành sản phẩm. Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất có thể từng phân xưởng, đội, tổ sản xuất, từng giai đoạn nhất định của quy trình công nghệ, từng sản phẩm hoặc từng chi tiết của sản phẩm, lao vụ...

Xuất phát từ nguyên tắc bù đắp chi phí sản xuất để thực hiện quá trình tái sản xuất, đòi hỏi xí nghiệp sản xuất sản phẩm gì, lao vụ gì thì phải tính giá thành sản phẩm là lao vụ đó.

Đối tượng chính giá thành là những sản phẩm, chi tiết sản phẩm là lao vụ mà các chi phí sản xuất được tập hợp và phân bổ vào đó.

(3) Xác định các phương pháp quy nạp chi phí sản xuất để phục vụ cho việc hạch toán giá thành sản phẩm. Quy nạp chi phí phải gắn với các loại chi phí khác nhau và được phân loại như sau:

- Quy nạp chi phí cơ bản

- Phân bổ chi phí theo dự toán

- Tính giá thành và phân phối chi phí sản xuất phụ trợ

- Phân bổ chi phí chung

- Phân bổ thiệt hại trong sản xuất.

(4) Xây dựng các loại sổ kế toán chi phí sản xuất bao gồm các sổ tổng hợp và các sổ chi tiết phù hợp với yêu cầu phân loại và tập hợp chi phí sản xuất, phục vụ cho việc quản lý chi phí sản xuất và tính

phân loại chi phí theo yếu tố chi phí và khoản mục chi phí được quy định như sau:

Phân loại theo yếu tố: gồm 8 yếu tố chi phí:

- Nguyên liệu, vật liệu chính mua ngoài
- Vật liệu mua ngoài
- Nhiên liệu mua ngoài
- Động lực mua ngoài
- Tiền lương của công nhân viên chức
- Trích bảo hiểm xã hội của công nhân viên chức
- Khấu hao tài sản cố định
- Chi phí khác bằng tiền

Phân loại theo khoản mục: gồm 10 khoản mục chi phí:

- Nguyên liệu, vật liệu chính dùng vào sản xuất
- Vật liệu phụ dùng vào sản xuất
- Nhiên liệu dùng vào sản xuất
- Năng lực dùng vào sản xuất
- Tiền lương công nhân sản xuất
- Bảo hiểm xã hội của công nhân sản xuất
- Khấu hao máy móc thiết bị sản xuất
- Chi phí quản lý phân xưởng
- Chi phí quản lý xí nghiệp
- Thiệt hại trong sản xuất.

Hiện nay, việc phân loại chi phí sản xuất để phục vụ cho việc kiểm tra và tính giá thành sản phẩm đã có những thay đổi như sau:

- Các khoản mục chi phí cấu tạo nên giá thành sản phẩm được quy định bao gồm các khoản:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

+ Chi phí nhân công trực tiếp

+ Chi phí sản xuất chung

Tuy nhiên để phục vụ cho yêu cầu kiểm tra, phân tích thì doanh nghiệp có thể chi tiết các khoản mục trên thành nhiều khoản mục cụ thể gắn liền với đặc điểm SXKD cũng như đặc điểm về sự hình thành và phát sinh các loại chi phí SX

Phương pháp này chủ yếu áp dụng cho những xí nghiệp có quy trình sản xuất giản đơn, đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành phù hợp với nhau. Ngoài ra phương pháp này còn được áp dụng cho những xí nghiệp tuy có quy trình sản xuất phức tạp nhưng sản xuất khối lượng lớn và ít loạt sản phẩm hoặc để tính toán giá thành của những công việc, kết quả trong từng giai đoạn sản xuất nhất định.

b) Phương pháp phân bước:

Phương pháp này chủ yếu được áp dụng cho những xí nghiệp sản xuất phức tạp kiểu chế biến liên tục, quy trình công nghệ chia ra nhiều giai đoạn (bước) nối tiếp nhau theo một trình tự nhất định: mỗi bước chế biến ra một loại bán thành phẩm và bán thành phẩm của bước này là đối tượng chế biến bước sau.

c) Phương pháp đơn đặt hàng:

Phương pháp này được áp dụng chủ yếu cho những xí nghiệp sản xuất đơn chiếc hoặc sản xuất hàng loạt nhỏ công việc sản xuất thường được tiến hành căn cứ vào các đơn đặt hàng của người mua. Đơn đặt hàng có thể chỉ là một sản phẩm riêng biệt hoặc một số sản phẩm cùng loại.

d) Phương pháp định mức:

Đây là phương pháp tính giá thành dựa vào các định mức tiêu hao về vật tư, lao động, các dự toán về chi phí phục vụ sản xuất và quản lý, khoản chênh lệch do những thay đổi định mức cũng như những chênh lệch trong quá trình thực hiện so với định mức. Theo phương pháp này thì giá thành thực tế của sản phẩm được xác định như sau:

$$\text{Giá thành thực tế sản phẩm} = \text{Giá thành định mức} \pm \text{Chênh lệch do thay đổi định mức} \pm \text{Chênh lệch do thực hiện so với định mức}$$

Ngoài ra để phục vụ cho việc xác định giá thành thích ứng với những điều kiện cụ thể của quá trình sản xuất sản phẩm thì người ta còn phải sử dụng một số phương pháp khác thuộc về biện pháp kỹ thuật tính toán như phương pháp loại trừ, phương pháp hệ số, phương pháp tỷ lệ, phương pháp liên hợp *(kết hợp nhiều phương pháp khác nhau trong quá trình tính toán).*

giá thành của các loại sản phẩm khác nhau.

(5) Xác định kỳ hạn tính giá thành và phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang.

Kỳ hạn tính giá thành được xác định dựa vào khả năng xác định chính xác về số lượng và chất lượng của đại lượng kết quả sản xuất và việc xác định lượng chi phí sản xuất có liên quan đến kết quả đó.

Đánh giá sản phẩm dở dang là công việc cần phải thực hiện trước khi xác định giá thành sản phẩm. Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ liên quan đến cả sản phẩm hoàn thành và sản phẩm làm dở.

Việc đánh giá một cách hợp lý chi phí sản xuất liên quan đến sản phẩm làm dở có ý nghĩa quan trọng trong việc xác định chính xác giá thành sản phẩm.

Đánh giá sản phẩm làm dở sử dụng các phương pháp khác nhau tùy thuộc vào loại hình sản xuất và đặc điểm sản xuất sản phẩm của doanh nghiệp. Các phương pháp phổ biến thường được áp dụng bao gồm:

Phương pháp đánh giá sản phẩm làm dở theo trị giá thực tế của nguyên vật liệu sử dụng (kể cả bán thành phẩm). Phương pháp này được áp dụng chủ yếu cho những doanh nghiệp mà trong cơ cấu giá thành sản phẩm thì trị giá nguyên vật liệu chiếm tỷ trọng rất lớn.

Phương pháp đánh giá theo trị giá nguyên vật liệu kết hợp với các loại chi phí chế biến khác theo mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang. Phương pháp này được áp dụng cho những xí nghiệp mà trong cơ cấu giá thành sản phẩm, ngoài trị giá vật liệu thì các loại chi phí chế biến cũng chiếm tỷ trọng đáng kể.

Phương pháp đánh giá sản phẩm làm dở theo chi phí định mức dựa vào mức độ hoàn thành và các định mức kinh tế – kỹ thuật về sử dụng các loại chi phí – phương pháp này được áp dụng cho những doanh nghiệp có xây dựng giá thành định mức.

(6) Phương pháp tính giá thành:

Nói đến phương pháp tính giá thành là nói đến cả phương pháp tập hợp chi phí và kỹ thuật xác định giá thành đơn vị sản phẩm. Xuất phát từ quan điểm như vậy nên có 4 phương pháp tính giá thành được nêu ra:

a) Phương pháp trực tiếp:

Chương II

TỔ CHỨC KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG MỘT SỐ NGÀNH SẢN XUẤT CHỦ YẾU

(theo mô hình giá phí thực tế)

A. NGÀNH CÔNG NGHIỆP

Công nghiệp là ngành sản xuất quan trọng hàng đầu của nền kinh tế. Sản phẩm do ngành công nghiệp sản xuất ra phục vụ hầu hết trên các mặt sản xuất và đời sống của xã hội và có một bộ phận quan trọng được xuất khẩu nhằm phục vụ cho sự phát triển của nền kinh tế.

Ngành công nghiệp được chia thành 2 ngành lớn: ngành khai thác và ngành chế biến - gia công. Sản phẩm do công nghiệp sản xuất ra rất đa dạng, bao gồm tư liệu tiêu dùng và tư liệu sản xuất. Trong một doanh nghiệp sản xuất công nghiệp có thể sản xuất ra một hoặc nhiều loại sản phẩm khác nhau, có thể thực hiện theo quy trình sản xuất giản đơn hoặc quy trình sản xuất phức tạp, công việc sản xuất có thể được thực hiện ở một hoặc nhiều phân xưởng, ngoài sản xuất tập trung thì cũng có những doanh nghiệp bao gồm nhiều phân xưởng nằm trên những địa bàn khác mà mỗi phân xưởng có thể thực hiện một hoặc một số chức năng sản xuất độc lập nào đó.

Tính chất đa dạng về sản xuất, về quy trình sản xuất và loại sản phẩm chi phối trực tiếp đến việc tổ chức chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm.

Nội dung tổ chức chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong ngành công nghiệp bao gồm các mặt:

1. Phân loại chi phí sản xuất:

1.1. Phân loại theo yếu tố chi phí (nội dung kinh tế):

Chi phí sản xuất kinh doanh trong ngành công nghiệp được quy định bao gồm các yếu tố:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu

- Chi phí nhân công
- Chi phí khấu hao TSCĐ
- Chi phí dịch vụ mua ngoài
- Chi phí khác bằng tiền.

1.2. Phân loại theo khoản mục chi phí (theo công dụng kinh tế và địa điểm phát sinh):

Chi phí sản xuất sản phẩm được quy định bao gồm 3 khoản mục:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí sản xuất chung.

Các yếu tố và các khoản mục chi phí nêu trên có thể được chi tiết hóa thành nhiều yếu tố hoặc khoản mục phù hợp với đặc điểm phát sinh và hình thành chi phí tại doanh nghiệp cũng như yêu cầu kiểm tra, phân tích chi phí của doanh nghiệp.

1.3. Phân loại khác

Ngoài 2 cách phân loại trên để phục vụ cho việc hạch toán phân tích đánh giá tình hình sử dụng chi phí, chi phí sản xuất còn được phân loại thành:

- Chi phí ban đầu và chi phí chuyển đổi
- Chi phí cơ bản và chi phí chung
- Chi phí bất biến và chi phí khả biến
- Chi phí chờ phân bổ và chi phí trích trước
- Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp
- Chi phí tổng hợp và chi phí đơn nhất
- Chi phí năm trước và chi phí năm nay.

Mỗi cách phân loại có những tác dụng nhất định trong công tác quản lý và hạch toán chi phí ở doanh nghiệp.

2. Xác định đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành

- Xuất phát từ đặc điểm về tổ chức sản xuất và qui trình công nghệ trong doanh nghiệp sản xuất công nghiệp nên đối tượng hạch toán chi phí sản xuất có thể là từng phân xưởng sản xuất, từng đơn đặt hàng, từng giai đoạn sản xuất và cũng có thể có từng nhóm hoặc

loại sản phẩm được sản xuất.

- Xuất phát từ đặc điểm sản xuất sản phẩm và yêu cầu quản lý thì đối tượng tính giá thành có thể là sản phẩm hoàn chỉnh, bán thành phẩm, chi tiết sản phẩm hoặc cũng có thể sản phẩm quy đổi hoặc là giá thành 1 đồng hoặc 1.000đ giá trị sản phẩm được tiêu thụ.

3. Phương pháp quy nạp và phân bổ chi phí

Kế toán phải tổ chức theo dõi cho từng đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và hạch toán trực tiếp vào đối tượng chịu chi phí. Tuy nhiên có một số trường hợp do vật liệu xuất dùng và nhân công trực tiếp liên quan đến nhiều đối tượng hạch toán chi phí thì kế toán phải dựa vào chứng từ ban đầu để tổng hợp chi phí phát sinh và lựa chọn những phương pháp phân bổ thích ứng để hạch toán vào từng đối tượng chịu chi phí.

3.1. Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm tất cả chi phí về nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu được sử dụng trực tiếp cho quá trình sản xuất sản phẩm. Các loại nguyên nhiên vật liệu này có thể xuất từ kho ra để sử dụng và cũng có thể mua về đưa vào sử dụng ngay hoặc do tự sản xuất và đưa vào sử dụng ngay.

Nguyên liệu, vật liệu chính sử dụng để sản xuất ra nhiều loại sản phẩm nhưng không thể xác định trực tiếp mức tiêu hao thực tế cho từng loại sản phẩm (hoặc đối tượng chịu chi phí) thì kế toán phải tiến hành phân bổ theo tiêu thức phù hợp. Các tiêu thức có thể sử dụng: định mức tiêu hao cho từng loại sản phẩm, hệ số phân bổ được quy định, tỷ lệ với trọng lượng sản phẩm được sản xuất...

Mức phân bổ chi phí về nguyên liệu, vật liệu chính dùng cho từng loại sản phẩm được xác định theo công thức tổng quát sau:

$$\text{Mức phân bổ chi phí nguyên vật liệu chính cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng trị giá nguyên vật liệu chính thực tế xuất sử dụng}}{\text{Tổng số khối lượng của các đối tượng được xác định theo một tiêu thức nhất định}} \times \text{Khối lượng của từng đối tượng được xác định theo một tiêu thức nhất định}$$

Ví dụ: Tổng trị giá vật liệu chính xuất sử dụng để sản xuất 1.000 sản phẩm A và 500 sản phẩm B là 1.600.000đ. Cho biết hệ số phân bổ quy định:

Sản phẩm A: hệ số 1

Sản phẩm B: hệ số 1, 2

Như vậy:

$$\text{Mức phân bổ vật liệu chính cho sản phẩm A} = (1.000 \times 1) \times \frac{1.600.000d}{(1.000 \times 1) + (500 \times 1,2)} = 1.000.000d$$

$$\text{Mức phân bổ vật liệu chính cho sản phẩm B} = (500 \times 1,2) \times \frac{1.600.000d}{(1.000 \times 1) + (500 \times 1,2)} = 600.000d$$

- Vật liệu phụ và nhiên liệu xuất sử dụng cũng có thể liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí và không thể xác định trực tiếp mức sử dụng cho từng đối tượng. Để phân bổ chi phí vật liệu phụ và nhiên liệu cho từng đối tượng cũng có thể sử dụng các tiêu thức: định mức tiêu hao, tỷ lệ với trọng lượng hoặc trị giá vật liệu chính sử dụng, tỷ lệ với giờ máy hoạt động ... Mức phân bổ cũng tính theo công thức tổng quát như đối với nguyên vật liệu chính như đã nêu trên.

Ví dụ: Trị giá vật liệu phụ xuất dùng để sản xuất 1.000 sản phẩm A và 500 sản phẩm B là 320.000 phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tỷ lệ với trị giá vật liệu chính sử dụng. Lấy trị giá vật liệu chính dùng cho sản phẩm A, B ở trên để xác định mức phân bổ vật liệu phụ.

$$\text{Mức phân bổ vật liệu phụ cho sản phẩm A} = \frac{320.000d}{1.000.000 + 600.000} \times 1.000.000d = 200.000d$$

$$\text{Mức phân bổ vật liệu phụ cho sản phẩm B} = \frac{320.000d}{1.000.000 + 600.000} \times 600.000d = 120.000d$$

3.1.2. Đối với chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tất cả các khoản chi phí liên quan đến bộ phận lao động trực tiếp sản xuất sản phẩm như: tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, các khoản trích về BHXH, BHYT và KPCĐ tính vào chi phí theo quy định.

Chi phí nhân công trực tiếp, chủ yếu là tiền lương công nhân trực tiếp, được hạch toán trực tiếp vào từng đối tượng chịu chi phí. Tuy

nhiên nếu tiền lương công nhân trực tiếp liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí và không xác định một cách trực tiếp cho từng đối tượng thì phải tiến hành phân bổ theo những tiêu thức phù hợp. Các tiêu thức phân bổ bao gồm: định mức tiền lương của các đối tượng, hệ số phân bổ được quy định, số giờ hoặc ngày công tiêu chuẩn... mức phân bổ được xác định như sau:

$$\text{Mức phân bổ chi phí tiền lương của nhân công trực tiếp cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng số tiền lương công nhân trực tiếp của các đối tượng}}{\text{Tổng khối lượng phân bổ theo tiêu thức sử dụng}} \times \text{Khối lượng phân bổ của từng đối tượng}$$

Trên cơ sở tiền lương được phân bổ sẽ tiến hành trích BHXH, BHYT và KPCĐ theo tỷ lệ quy định để tính vào chi phí.

Ví dụ: Tổng số tiền lương phải thanh toán cho công nhân sản xuất sản phẩm A và B là 385.000

Cho biết số lượng sản phẩm được sản xuất: sản phẩm A là 1000sp, sản phẩm B là 500sp.

Định mức đơn giá lương của 1 sản phẩm A: 200đ, 1 sản phẩm B: 300đ.

Xác định tiền lương công nhân trực tiếp của từng loại sản phẩm.

$$\text{Tiền lương CN trực tiếp phân bổ cho sản phẩm A} = \frac{385.000}{(1000 \times 200)+(500 \times 300)} \times (1000 \times 200) = 220.000$$

$$\text{Tiền lương CN trực tiếp phân bổ cho sản phẩm B} = \frac{385.000}{(1000 \times 200)+(500 \times 300)} \times (500 \times 300) = 165.000$$

Như vậy số BHXH, BHYT và KPCĐ tính vào sản phẩm A là:

$220.000 \times 19\% = 41.800$

Số BHXH, BHYT và KPCĐ tính vào sản phẩm B là:

$165.000 \times 19\% = 31.350$

3.1.3. Đối với chi phí sản xuất chung:

- Chi phí sản xuất chung là chi phí phục vụ và quản lý sản xuất gắn liền với từng phân xưởng sản xuất. Chi phí sản xuất chung là loại chi phí tổng hợp gồm các khoản: chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu và dụng cụ sản xuất dùng ở phân xưởng, chi phí khấu

hao TSCĐ dùng ở phân xưởng, chi phí dịch vụ mua ngoài và các khoản chi phí khác bằng tiền dùng ở phân xưởng...

Chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng phân xưởng sản xuất hoặc bộ phận sản xuất kinh doanh. Việc tập hợp được thực hiện hàng tháng và cuối mỗi tháng mà tiến hành phân bổ và kết chuyển vào đối tượng hạch toán chi phí. Tuy nhiên, phần chi phí sản xuất chung cố định được tính vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường, nếu mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì vẫn phải tính cho đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường, phần CPSX chung không phân bổ được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ.

+ Nếu phân xưởng chỉ sản xuất ra một loại sản phẩm duy nhất thì chi phí chung phát sinh ở phân xưởng được kết chuyển vào chi phí sản xuất sản phẩm đó.

+ Nếu phân xưởng sản xuất ra hai loại sản phẩm trở lên và tổ chức theo dõi riêng chi phí sản xuất cho từng loại sản phẩm (đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là từng loại sản phẩm) thì chi phí sản xuất chung phải được phân bổ cho từng loại sản phẩm để kết chuyển vào chi phí sản xuất sản phẩm. Để tiến hành phân bổ, có thể sử dụng các tiêu thức: tỷ lệ tiền lương công nhân sản xuất, tỷ lệ với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, tỷ lệ với chi phí trực tiếp (gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp), tỷ lệ với số giờ máy chạy, tỷ lệ với đơn vị nhiên liệu tiêu hao... Để xác định mức phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí (từng loại sản phẩm) sử dụng công thức:

$$\text{Mức phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng} = \frac{\text{Chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong tháng}}{\text{Tổng số đơn vị của các đối tượng được phân bổ tính theo tiêu thức được lựa chọn}} \times \text{Số đơn vị của từng đối tượng tính theo tiêu thức được lựa chọn}$$

Ví dụ:

- Chi phí sản xuất chung phát sinh tại một phân xưởng là 400.000

- Phân xưởng sản xuất ra hai loại sản phẩm A, B. Chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng loại sản phẩm tính theo tỷ lệ với tiền lương công nhân sản xuất sản phẩm. Cho biết: tiền lương công nhân sản xuất sản phẩm A là 600.000, tiền lương công nhân sản xuất sản phẩm B là 400.000.

$$\text{Chi phí SX chung phân bổ cho sản phẩm A} = \frac{400.000}{600.000+400.000} \times 600.000 = 240.000$$

$$\text{Chi phí SX chung phân bổ cho sản phẩm B} = \frac{400.000}{600.000+400.000} \times 400.000 = 160.000$$

4. Tài khoản sử dụng

Việc sử dụng tài khoản để theo dõi chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm phụ thuộc vào việc sử dụng phương pháp hạch toán và quản lý tài sản của doanh nghiệp.

- Nếu doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên thì các tài khoản được sử dụng bao gồm:

(1) Tài khoản 621 "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp": Tài khoản này được sử dụng để tập hợp tất cả các khoản chi phí về nguyên, nhiên, vật liệu được sử dụng trực tiếp cho quá trình sản xuất sản phẩm lao vụ. Tài khoản này phải được mở chi tiết theo từng đối tượng hạch toán chi phí hoặc đối tượng tính giá thành (nếu được).

Kết cấu của tài khoản 621 như sau:

Nợ	Có
- Tập hợp chi phí VL trực tiếp thực tế phát sinh	- Trị giá NVL sử dụng không hết trả lại kho - Kết chuyển chi phí NVL trực tiếp vào tài khoản tính giá thành

TK 621 không có số dư

(2) Tài khoản 622 "Chi phí nhân công trực tiếp": Tài khoản này được sử dụng để tập hợp tất cả các khoản chi phí liên quan đến bộ phận lao động trực tiếp sản xuất sản phẩm lao vụ (tiền lương, tiền công các khoản phụ cấp, các khoản trích theo tiền lương). Tài khoản này mở chi tiết theo từng đối tượng hạch toán chi phí hoặc đối tượng giá thành (nếu được)

Nợ	Có
- Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp thực tế phát sinh	- Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào tài khoản tính giá thành

TK 622 không có số dư

(3) Tài khoản 627 "Chi phí sản xuất chung": Tài khoản này được sử dụng để tập hợp chi phí quản lý, phục vụ sản xuất ở phân xưởng, bộ phận sản xuất kinh doanh và phân bổ chi phí này vào các đối tượng

hạch toán chi phí hoặc đối tượng tính giá thành. Tài khoản này phải mở chi tiết theo từng phân xưởng hoặc bộ phận sản xuất kinh doanh.

Kết cấu tài khoản 627 như sau:

Nợ	Có
- Tập hợp chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh	- Các khoản làm giảm chi phí sản xuất chung. - Phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung vào tài khoản tính giá thành

TK 627 không có số dư

Tài khoản 627 được qui định gồm nhiều tài khoản cấp 2 để theo dõi chi tiết nội dung của các khoản chi khác nhau:

TK 6271 "Chi phí nhân viên phân xưởng"

TK 6272 "Chi phí vật liệu"

TK 6273 "Chi phí dụng cụ sản xuất"

TK 6274 "Chi phí khấu hao TSCĐ"

TK 6277 "Chi phí dịch vụ mua ngoài"

TK 6278 "Chi phí bằng tiền khác"

(4) Tài khoản 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang":

Tài khoản này được sử dụng để tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Tài khoản 154 phải mở chi tiết theo đối tượng hạch toán chi phí sản xuất hoặc đối tượng tính giá thành (nếu được).

Kết cấu tài khoản 154 như sau:

Nợ	Có
- Tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh - SD: chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	- Các khoản làm giảm chi phí SX - Giá thành sản phẩm, lao vụ hoàn thành.

- Nếu doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ thì các tài khoản được sử dụng bao gồm:

TK 621 "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp"

TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp"

TK 627 "Chi phí sản xuất chung"

TK 631 "Giá thành sản xuất"

TK 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang"

Các tài khoản 621, 622, 627, có công dụng và kết cấu về cơ bản

tương tự như khi sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên. Riêng tài khoản 154 chỉ được dùng để phản ánh chi phí sản xuất kinh doanh dở dang vào đầu kỳ và cuối kỳ căn cứ vào kết quả kiểm kê và đánh giá sản phẩm làm dở. Kết cấu tài khoản 154 như sau:

Nợ 154	Có
- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang cuối kỳ chuyển sang -SD: Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	- Kết chuyển chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ vào tài khoản tính giá thành

Tài khoản 631 được sử dụng để tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, lao vụ hoàn thành. Kết cấu của tài khoản này như sau:

Nợ 631	Có
- Chi phí sản xuất kinh doanh đầu kỳ được kết chuyển từ tài khoản 154 sang. - Tổng hợp chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh trong kỳ	- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang cuối kỳ chuyển sang tài khoản 154 - Giá thành sản phẩm, lao vụ sản xuất hoàn thành.

Tài khoản 631 không có số dư

5. Nội dung và phương pháp phản ánh

5.1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp Z

(a) Khi tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thực tế phát sinh sẽ ghi:

+ Nếu xuất kho để sử dụng :

Nợ TK 621 / Có TK 152

+ Nếu mua về và đưa vào sử dụng:

Nợ TK 621 / Có TK 111, 112, 141, 331...

+ Nếu tự sản xuất ra và đưa vào sử dụng ngay:

Nợ TK 621 / Có TK 154

Trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ thì khi kiểm kê và xác định được trị giá vật liệu đã xuất sử dụng trong kỳ sẽ ghi:

Nợ TK 621 / Có TK 611 « Mua nguyên liệu, vật liệu »

(b) Trị giá vật liệu sử dụng không hết trả lại kho ghi :

Nợ TK 152 / Có TK 621

(c) Cuối kỳ tổng hợp chi phí NVL trực tiếp thực tế đã sử dụng để kết chuyển vào tài khoản tính giá thành.

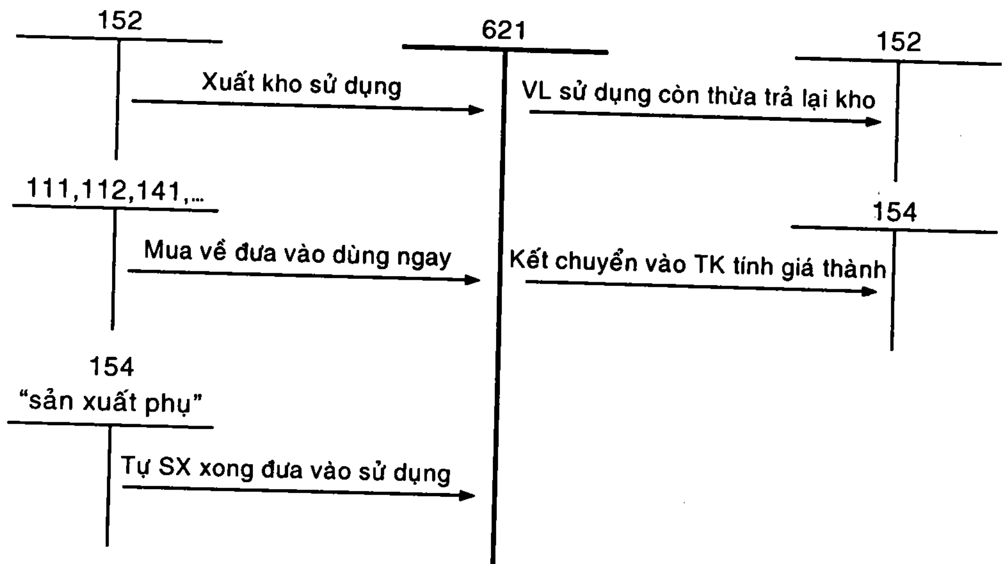
Nợ TK 154 → Nếu sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên

Hoặc Nợ TK 631 → Nếu sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ

Có TK 621

SƠ ĐỒ HẠCH TOÁN

(theo phương pháp kê khai thường xuyên)



5.2. Chi phí nhân công trực tiếp

(a) Khi tập hợp chi phí nhân công trực tiếp phát sinh sẽ ghi:

- Tiền lương chính phải thanh toán cho công nhân trực tiếp sản xuất:

Nợ TK 622 / Có TK 334

- Trích trước lương nghỉ phép của công nhân trực tiếp:

Nợ TK 622 / Có TK 335

- Trích khoản trích về BHXH, BHYT và KPCĐ tính vào chi phí nhân công trực tiếp theo quy định:

Nợ TK 622 / Có TK 338

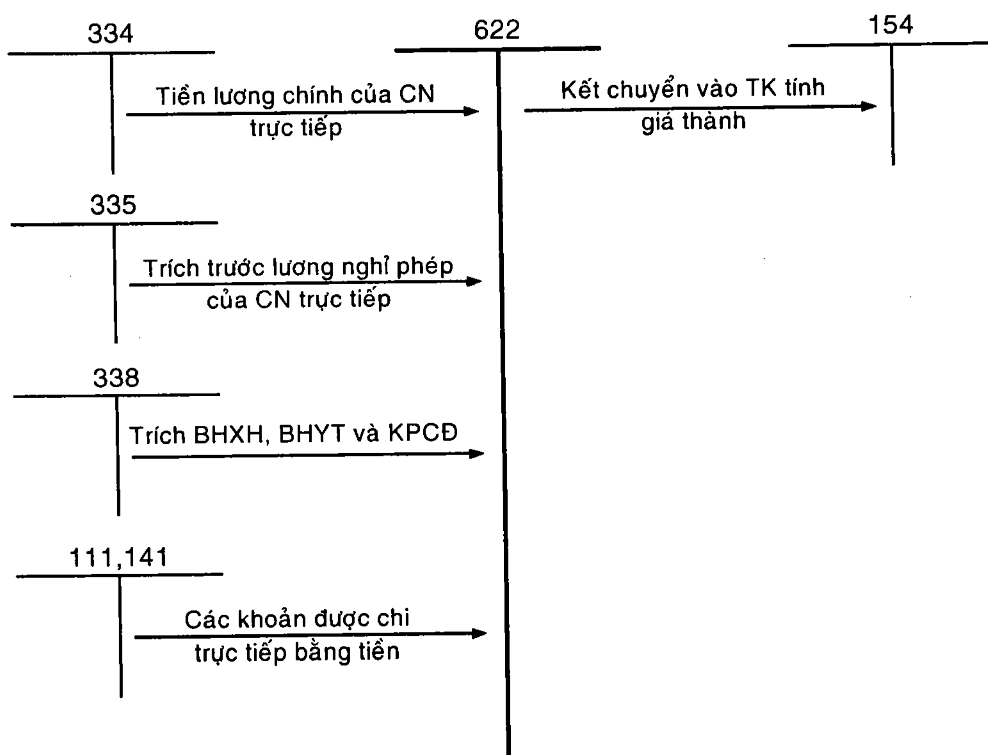
- Các khoản chi phí thanh toán trực tiếp bằng tiền cho lao động trực tiếp:

Nợ TK 622 / Có TK 111, 141

(b) Cuối kỳ khi tổng hợp chi phí nhân công trực tiếp thực tế phát sinh để kết chuyển vào tài khoản tính giá thành sẽ ghi:

Nợ TK 154 (hoặc Nợ TK 631) / Có TK 622

SƠ ĐỒ HẠCH TOÁN



5.3. Chi phí sản xuất chung:

(a) Khi tập hợp chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ sẽ ghi:

- Chi phí về tiền lương của nhân viên phân xưởng:

Nợ TK 627 / Có TK 334

- Khoản trích về BHXH, BHYT và KPCĐ tính vào chi phí:

Nợ TK 627 / Có TK 338

- Chi phí về vật liệu sử dụng cho phân xưởng

Nợ TK 627 / Có TK 152

- Chi phí về dụng cụ nhỏ phân bổ 1 lần:

Nợ TK 627 / Có TK 153

- Chi phí về khấu hao TSCĐ

Nợ TK 627 / Có TK 214

- Phân bổ dần chi phí sửa chữa TSCĐ, các loại dụng cụ nhỏ sử dụng ...

Nợ TK 627 / Có TK 142 (242)

Hoặc trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ dùng ở phân xưởng:

Nợ TK 627 / Có TK 335

- Lao vụ do sản xuất phụ cung cấp:

Nợ TK 627 / Có TK 154 "sản xuất phụ"

- Các khoản chi phí khác liên quan đến dịch vụ mua ngoài và chi phí khác được thanh toán trực tiếp bằng tiền:

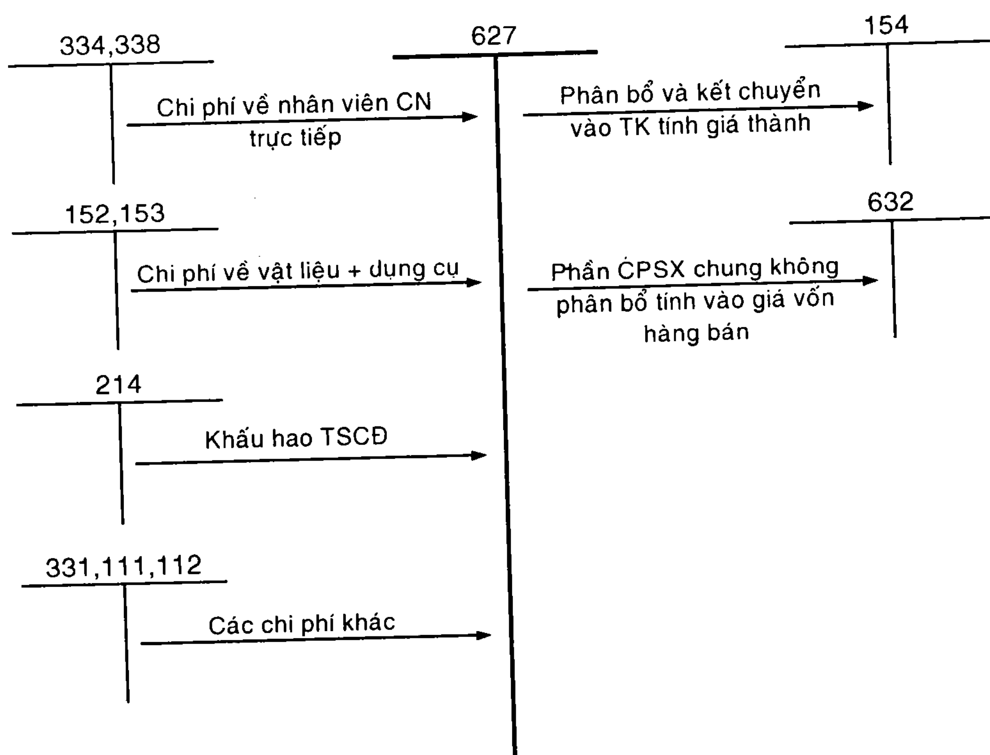
Nợ TK 627 / Có TK 331, 111, 112, 141...

(b) Cuối kỳ khi phân bổ chi phí sản xuất chung và kết chuyển vào tài khoản tính giá thành sẽ ghi:

Nợ TK 154 (hoặc Nợ TK 631)

Có TK 627

SƠ ĐỒ HẠCH TOÁN



Ví dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất công nghiệp có các tài liệu sau:

- Chi phí quản lý và phục vụ phát sinh ở phân xưởng sản xuất chính bao gồm:

(1) Tiền lương phải thanh toán cho nhân viên: 200.000

(2) Trích BHXH, BHYT và KPCĐ theo tỷ lệ quy định tính vào chi phí.

(3) Khấu hao TSCĐ là 320.000

(4) Dụng cụ nhỏ sản xuất dùng và phân bổ 1 lần có trị giá 50.000

(5) Các khoản chi khác được trả bằng tiền mặt là 62.000

- Cuối tháng đã tổng hợp chi phí sản xuất chung phát sinh và phân bổ cho 2 loại sản phẩm A, B do phân xưởng sản xuất ra theo tỷ lệ với tiền lương công nhân sản xuất. Cho biết:

+ Tiền lương công nhân sản xuất sản phẩm A: 600.000

+ Tiền lương công nhân sản xuất sản phẩm B: 400.000

Lập định khoản:

(1) Nợ TK 627: 200.000
Có TK 334: 200.000

(2) Nợ TK 627: 38.000; (200.000 x 19%)
Có TK 338 : 38.000

(3) Nợ TK 627: 320.000
Có TK 214: 320.000

(4) Nợ TK 627: 50.000
Có TK 153: 50.000

(5) Nợ TK 627: 62.000
Có TK 111: 62.000

(6) Tổng hợp chi phí sản xuất chung phát sinh là:

(200.000 + 38.000 + 320.000 + 50.000 + 62.000)= 670.000

Phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm:

Sản phẩm A: $\frac{670.000}{600.000 + 400.000} \times 600.000 = 402.000$

Sản phẩm B: $\frac{670.000}{600.000 + 400.000} \times 400.000 = 268.000$

Cộng: 670.000

Nợ TK 154: 670.000

(Sp A: 402.000, Sp B: 268.000)

Có TK 627: 670.000

5.4. Tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm hoàn thành:

(a) Vào cuối mỗi kỳ, kế toán phải tổng hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh để kết chuyển về tài khoản tính giá thành.

Nợ TK 154 (hoặc Nợ TK 631)

Có TK 621,622,627

(b) Trị giá phế liệu hoặc các khoản làm giảm tổng chi phí sản xuất sẽ ghi:

Nợ TK 152,111,...

Có TK 154

(c) Khi xác định được giá thành sản phẩm hoàn thành sẽ ghi:

Nợ TK 155 → Nếu nhập kho thành phẩm

Nợ TK 157 → Nếu gởi đi bán

Nợ TK 632 → Nếu bán trực tiếp

Có TK 154 → Giá thành sản phẩm hoàn thành

(d) Nếu doanh nghiệp sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ thì việc phản ánh có một số điểm khác biệt:

- Đầu kỳ phải kết chuyển chi phí sản xuất dở dang sang tài khoản tính giá thành.

Nợ TK 631 / Có TK 154

- Cuối kỳ căn cứ vào kết quả kiểm kê và đánh giá sản phẩm dở dang để kết chuyển chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ ra khỏi tài khoản tính giá thành (về lại tài khoản 154)

Nợ TK 154 / Có TK 631

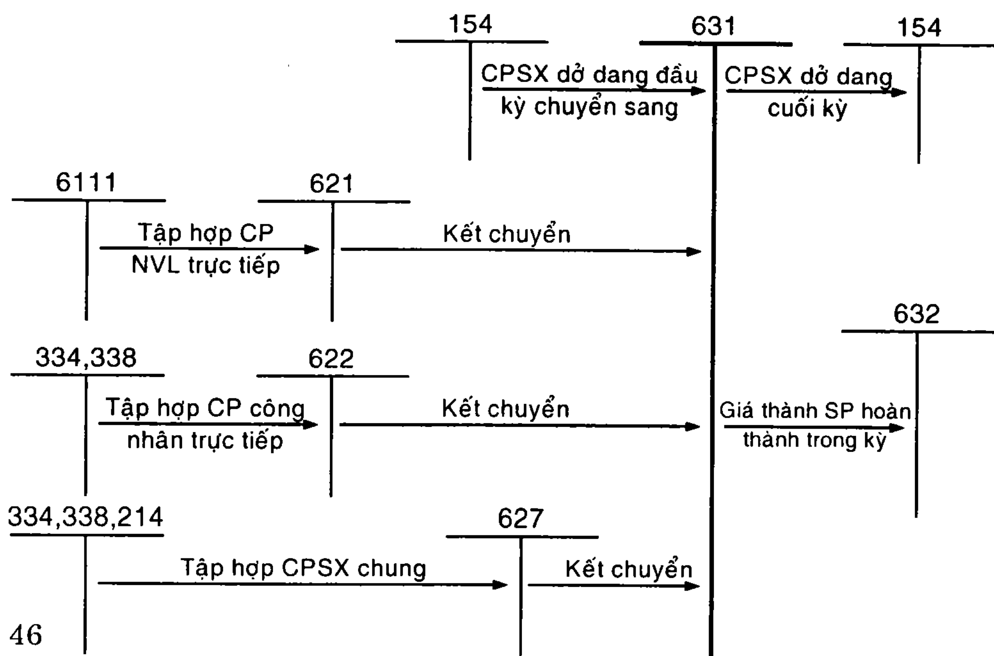
- Sau đó khi xác định được giá thành sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ sẽ tiến hành kết chuyển:

Nợ TK 632 / Có TK 631

SƠ ĐỒ TỔNG HỢP VỀ HẠCH TOÁN GIÁ THÀNH

152,111,...
621
154
152,111,...
Tập hợp CP NVL trực tiếp
Kết chuyển
Các khoản làm giảm chi phí
334,338,...
622
155
Tập hợp CP nhân công trực tiếp
Kết chuyển
Giá thành SP nhập kho hoàn thành
334,338,...
214,153,...
627
157
Tập hợp CPSX chung
Kết chuyển
Gởi bán
632
Bán thẳng

*** Theo phương pháp kê khai thường xuyên:***



Hiện nay, phương pháp kê khai thường xuyên được sử dụng phổ biến trong các doanh nghiệp sản xuất ở nước ta nên các phần tiếp theo được trình bày theo phương pháp này.

6. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, lao vụ của sản xuất phụ

- Hoạt động sản xuất phụ là hoạt động được doanh nghiệp tổ chức ra để phục vụ cho hoạt động chính cũng như các hoạt động khác trong nội bộ doanh nghiệp, ngoài ra còn bao gồm cả hoạt động tận dụng năng lực thừa cũng như phế liệu, phế phẩm để làm ra sản phẩm hàng hóa nhằm tăng thêm thu nhập.

- Sản xuất phụ có thể bao gồm nhiều loại như cung cấp điện, nước, thực hiện công việc sửa chữa, vận chuyển, sản xuất khuôn mẫu... Từng loại hoạt động có thể thực hiện ở từng phân xưởng hoặc bộ phận sản xuất độc lập, nên cần phải tổ chức theo dõi chi tiết chi phí sản xuất theo từng loại hoạt động để phục vụ cho yêu cầu kiểm tra, phân bổ chi phí và đánh giá hiệu quả cũng như xác định kết quả sản xuất kinh doanh.

- Sản xuất lao vụ do sản xuất phụ sản xuất ra được cung cấp cho nhiều đối tượng trong đó có cả trường hợp cung cấp lẫn nhau giữa các loại sản xuất phụ. Do vậy việc hạch toán giá thành sản phẩm, lao vụ các sản xuất phụ và phân bổ chi phí của sản xuất phụ cho các đối tượng sử dụng có thể thưc hiện theo các trường hợp sau:

(1) DN chỉ tổ chức ra 1 bộ phận sản xuất phụ để phục vụ cho hoạt động trong nội bộ.

1- Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ cũng được tập hợp trên các TK 621,622, 627.

Nợ TK 621 (622,627)

Có các TK liên quan

2- Cuối kỳ các khoản chi phí phát sinh được tập hợp trên TK 621, 622, 627 được kết chuyển về TK 154.

Nợ TK 154

Có TK 621, 622, 627

3- Sau đó khi xác định được ZSP, lao vụ của sản xuất phụ và phân bổ cho các đối tượng sử dụng sẽ ghi:

Nợ TK 627 (PX sản xuất chính) → nếu dùng cho sản xuất chính

Nợ TK 641 → nếu dùng cho hoạt động bán hàng

Nợ TK 642 → nếu dùng cho hoạt động quản lý doanh nghiệp

Có TK 154 → ZSP, lao vụ hoàn thành.

Ví dụ: DN tổ chức ra 1 phân xưởng điện để cung cấp cho nội bộ.

- Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng tại phân xưởng như sau:

1. Vật liệu xuất dùng có trị giá 800.000 phân bổ cho:
   - Trực tiếp sản xuất : 700.000
   - Phục vụ ở phân xưởng: 100.000
2. Tiền lương phải thanh toán cho CN: 500.000, trong đó:
   - CN trực tiếp sản xuất: 300.000
   - NV phân xưởng: 200.000
3. Trích BHXH, BHYT và KPCĐ theo tỷ lệ quy định tính vào chi phí:
4. Khấu hao TSCĐ là: 400.000

- Trong tháng phân xưởng này sản xuất được 5.000kwh, cung cấp cho:

+ Phân xưởng sản xuất chính: 3.000kwh

+ Bộ phận bán hàng: 1.000 kwh

+ Bộ phận quản lý doanh nghiệp: 1.000kwh

Tài liệu này được tính toán và định khoản như sau:

(1) Nợ TK 621:	700.000	
Nợ TK 627:	100.000	
Có TK 152:		800.000
(2) Nợ TK 622:	300.000	
Nợ TK 627:	200.000	
Có TK 334:		500.000
(3) Nợ TK 622:	300.000 x 19%= 57.000	
Nợ TK 627:	200000 x 19%= 38.000	
Có TK 338:		95.000
(4) Nợ TK 627:	400.000	
Có TK 214:		400.000

(5) Tổng hợp CPSX phát sinh ở phân xưởng điện:

- CPNVL trực tiếp:	700.000
- CPNC trực tiếp:	357.000
- CPSX chung:	738.000
Cộng:	**1.795.000**

Nợ TK 154: 1.795.000

Có TK 621: 700.000

Có TK 622: 357.000

Có TK 627: 738.000

$$Z1kwh = \frac{1.795.000}{5.000} = 359đ$$

(6) Phân bổ chi phí về điện sử dụng cho các đối tượng:

- PX sản xuất chính: 3.000 x 359đ = 1.077.000
- Bộ phận bán hàng: 1.000 x 359đ= 359.000
- Bộ phận QLDN: 1.000 x 359đ= 359.000

Cộng : 1.795.000

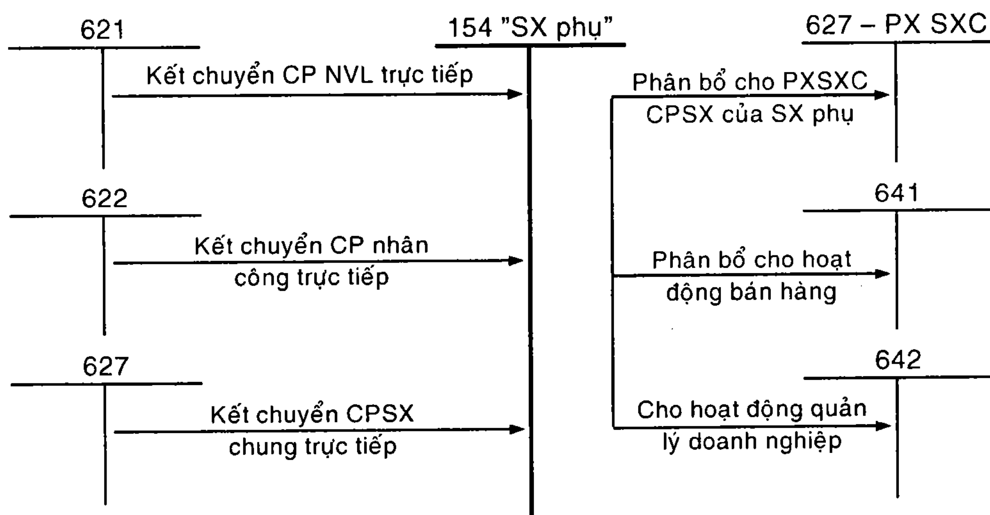
Nợ TK 627 (PX SXc): 1.077.000

Nợ TK 641: 359.000

Nợ TK 642: 359.000

Có TK 154: 1.795.000

**** Sản xuất phụ không có cung cấp lẫn nhau hoặc chỉ có một loại sản xuất phụ***



(2) DN tổ chức ra từ 2 bộ phận sản xuất phụ trở lên, giữa chúng có cung cấp sản phẩm, lao vụ cho nhau và SP, lao vụ cung cấp lẫn nhau giữa các bộ phận sản xuất phụ được tính theo Z kế hoạch hoặc

giá định trước (còn gọi là phương pháp phân bổ theo Z KH).

Việc theo dõi chi phí sản xuất phát sinh, tổng hợp chi phí sản xuất và tính Z, phân bố chi phí của sản xuất phụ cho các đối tượng sử dụng được thực hiện như trên. Tuy nhiên trước khi tổng hợp CPSX của từng bộ phận sản xuất phụ cần phải xác định mức chi phí tính theo Z kế hoạch (hoặc giá định trước) do sản xuất phụ cung cấp lẫn nhau để ghi tăng CPSX của bộ phận nhận sản phẩm lao vụ và ghi giảm cho chi phí của bộ phận cung cấp sản phẩm, lao vụ.

Nợ TK 627 → đối với bộ phận nhận sản phẩm, lao vụ

Có TK 154 → đối với bộ phận cung cấp sản phẩm, lao vụ

Công thức tính Z SP lao vụ của SX phụ

$$\text{Z đơn vị SP lao vụ} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX phát sinh trong kỳ kể cả chi phí về SP lao vụ do SX phụ khác cung cấp} - \text{CPSX dở dang cuối kỳ} - \text{Trị giá SP lao vụ cung cấp cho SX phụ khác}}{\text{Khối lượng SP lao vụ hoàn thành trong kỳ} - \text{Khối lượng SP lao vụ cung cấp cho SX phụ khác (kể cả tự dùng)}}$$

Ví dụ: DN có 2 phân xưởng sản xuất phụ là phân xưởng cung cấp điện và phân xưởng vận chuyển.

- CPSX phát sinh ở 2 phân xưởng này trong tháng như sau:

1. Vật liệu xuất dùng là 1.500.000 phân bổ cho:

- Trực tiếp SX: 1.300.000 (điện: 800.000, VC: 500.000)
- Phục vụ ở PX: 200.000 (điện: 100.000, VC: 100.000)

2. Tiền lương phải thanh toán cho CN: 800.000. Trong đó:

- CN trực tiếp SX: 500.000 (điện: 300.000, VC: 200.000)
- NV ở PX: 300.00 (điện: 200.000, VC: 100.000)

3. Trích BHXH, BHYT và KPCĐ theo quy định tính vào chi phí

4. Khấu hao TSCĐ tính cho phân xưởng điện là: 400.000, phân xưởng vận chuyển: 250.000

- Kết quả sản xuất trong tháng:

+ PX điện sản xuất được 5.700kwh, cung cấp cho:

- Tự dùng: 200kwh
- PX vận chuyển: 500kwh, tính theo Z KH: 350đkwh
- PX SXc: 3.000kwh

- Bộ phận bán hàng: 1.000kwh
- Bộ phận quản lý DN: 1.000kwh

+ PX vận chuyển thực hiện được khối lượng 1.100 tấn km, cung cấp cho:

- PX điện: 100 tấn km, tính theo Z KH: 1.000đ/tấn km
- PX SXc: 500 tấn km
- Bộ phận bán hàng: 400 tấn km
- Bộ phận quản lý DN: 100 tấn km

Tài liệu này được tính toán và định khoản như sau:

(1) Nợ TK 621 (điện):	800.000	
Nợ TK 621 (VC):	500.000	
Nợ TK 627 (điện):	100.000	
Nợ TK 627 (VC):	100.000	
Có TK 152:		1.500.000
(2) Nợ TK 622 (điện):	300.000	
Nợ TK 622 (VC):	200.000	
Nợ TK 627 (điện):	200.000	
Nợ TK 627 (VC):	100.000	
Có TK 334:		800.000
(3) Nợ TK 622 (điện):	57.000	
Nợ TK 622 (VC):	38.000	
Nợ TK 627 (điện):	38.000	
Nợ TK 627 (VC):	19.000	
Có TK 338:		152.000
(4) Nợ TK 627 (điện):	400.000	
Nợ TK 627 (VC):	250.000	
Có TK 214:		650.000

(5a) Trị giá điện cung cấp cho VC: 500 x 350đ= 175.000

Nợ TK 627 (VC):	175.000	
Có TK 154 (điện):		175.000

(5b) Trị giá khối lượng vận chuyển cung cấp cho điện:

100 x 1.000 = 100.000

Nợ TK 627 (điện): 100.000

Có TK 154 (VC): 100.000

(6a) Tổng hợp CPSX của PX điện:

- CP nguyên vật liệu trực tiếp:	800.000
- CP nhận công trực tiếp:	357.000
- CPSX chung:	838.000
Cộng:	**1.995.000**

Nợ TK 154 (điện): 1.995.000

Có TK 621(điện): 800.000

Có TK 622 (điện): 357.000

Có TK 627 (điện): 838.000

$$\text{Z thực tế 1 kwh} = \frac{1.995.000 - 175.000}{5.700 - 500 - 200} = 364đ$$

(6b) Phân bổ:

- PX SXC:	3.000 x 364đ=	1.092.000đ
- Bộ phận bán hàng:	1.000 x 364đ=	364.000đ
- QLDN:	1.000 x 364đ=	364.000đ
Cộng :		**1.820.000đ**

Nợ TK 627 (PX SXC): 1.092.000

Nợ TK 641: 364.000

Nợ TK 642: 364.000

Có TK 154 (điện): 1.820.000

(7a) Tổng hợp CPSX của PX vận chuyển:

- CP nguyên vật liệu trực tiếp:	500.000
- CP nhận công trực tiếp:	238.000
- CPSX chung:	644.000
Cộng:	**1.382.000**

Nợ TK 154 (VC): 1.382.000

Có TK 621(VC): 500.000

Có TK 622 (VC): 238.000

Có TK 627 (VC) : 644.000

$$Z\ 1\ \text{tấn.km} = \frac{1.382.000 - 100.000}{1.100 - 100} = 1.282đ$$

(7b) Phân bổ:

- PX SXC: 500 x 1.282đ= 641.000đ
- Bán hàng: 400 x 1.282đ= 512.800đ
- QLDN: 100 x 1.282đ= 128.200đ

Cộng: 1.282.000đ

Nợ TK 627 (PX SXC): 641.000

Nợ TK 641: 512.800

Nợ TK 642: 128.200

Có TK 154 (điện): 1.282.000

Ngoài cách phản ánh như nêu trên, kế toán còn có thể phản ánh SP, lao vụ do SX phụ cung cấp lẫn nhau như sau:

Nợ TK 154 → đối với bộ phận nhận SP, lao vụ

Có TK 154 → đối với bộ phận cung cấp SP, lao vụ

Nếu phản ánh theo cách này thì ví dụ trên khi thực hiện có 1 số thay đổi.

(5a) Trị giá điện cung cấp cho vận chuyển:

50 x 350= 175.000

Nợ TK 154 (VC): 175.000

Có TK 154 (điện): 175.000

(5b) Trị giá khối lượng vận chuyển cung cấp cho điện:

100 x 1.000= 100.000

Nợ TK 154 (điện): 100.000

Có TK 154 (VC): 100.000

(6a) Tổng hợp CPSX phát sinh ở PX điện (chưa tính phần chi phí do bộ phận vận chuyển cung cấp):

- CP nguyên vật liệu trực tiếp: 800.000
- CP nhận công trực tiếp: 357.000
- CPSX chung: 738.000

Cộng: 1.895.000

Nợ TK 154 (điện): 1.895.000

Có TK 621(điện): 800.000

Có TK 622 (điện): 357.000

Có TK 627 (điện): 738.000

$$Z \text{ thực tế 1 kwh} = \frac{1.895.000 + 100.000 - 175.000}{5.700 - 500 - 200} = 364đ$$

(6b) Tương tự thí dụ trên:

(7a) Tổng hợp CPSX phát sinh ở PX vận chuyển (chưa tính phần chi phí do bộ phận điện cung cấp):

- CP nguyên vật liệu trực tiếp: 500.000
- CP công trực tiếp: 238.000
- CPSX chung: 469.000

Cộng: **1.207.000**

Nợ TK 154 (VC): 1.227.000

Có TK 621(VC): 500.000

Có TK 622 (VC): 238.000

Có TK 627 (VC) : 489.000

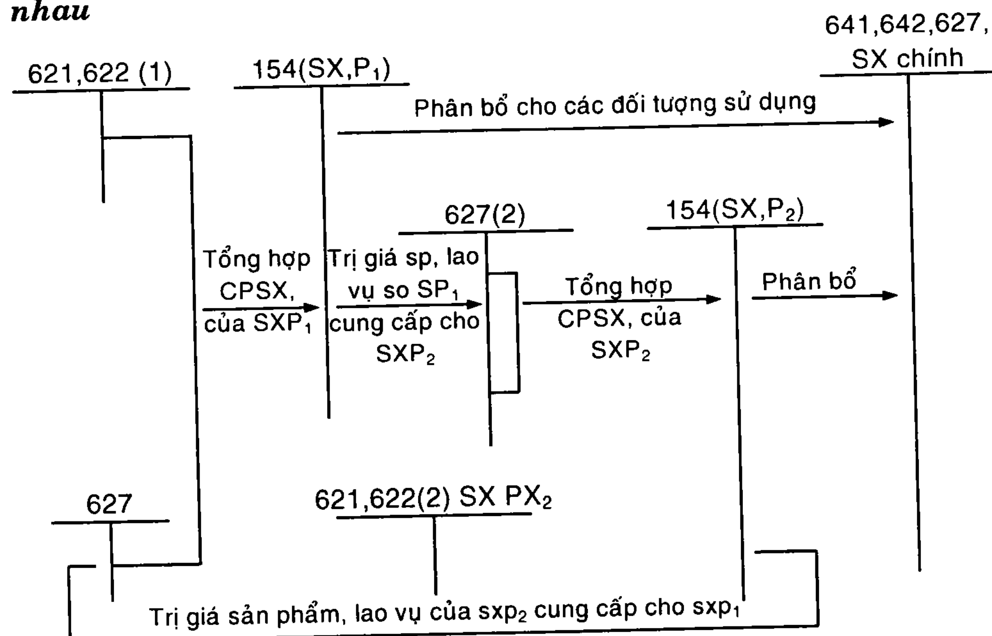
$$Z \text{ thực tế 1 tấn.km} = \frac{1.207.000 + 175.000 - 100.000}{1.100 - 100} = 1.282đ$$

(7b) Tương tự thí dụ trên:

Công thức tính Z đơn vị SP, lao vụ trong trường hợp này:

$$\text{Z đơn vị SP lao vụ} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX phát sinh trong kỳ} - \text{CPSX dở dang cuối kỳ} + \text{Trị giá SP lao vụ do SX phụ khác cung cấp} - \text{Trị giá SP lao vụ cung cấp cho SX phụ khác}}{\text{Khối lượng SP lao vụ hoàn thành trong kỳ} - \text{Khối lượng SP, lao vụ cung cấp cho SP phụ khác (kể cả tự dùng)}}$$

*** Sản xuất phụ có quan hệ cung cấp sản phẩm, lao vụ cho nhau**



(3) Giữa các bộ phận sản xuất phụ có cung cấp SP lao vụ cho nhau và DN dùng phương pháp đại số để xác định Z thực tế SP, lao vụ nhằm phân bổ chi phí cho tất cả các đối tượng sử dụng (còn gọi là phương pháp phân bổ đại số).

Kế toán phải đặt ra hệ phương trình mà ẩn số là Z thực tế đơn vị sản phẩm lao vụ của từng bộ phận sản xuất. Khi giải hệ phương trình sẽ có được Z thực tế và tiến hành phân bổ.

Ví dụ: Lấy lại ví dụ ở TH9 và đặt x là Z thực tế 1 kwh, y là Z thực tế 1 tấn. km. Lúc này ta có hệ phương trình:

5500x= 1.895.000 + 100y (1)

1100y= 1.207.000 + 500x (2)

Từ (1) và (2) suy ra:

11 (5.500x – 1.895.000)= 500x + 1.207.000

➔ 60.500x – 500x= 20.845.000 + 1.207.000

➔ 60.000x= 22.052.000

➔ $x = \frac{22.052.000}{60.000} = 367,53đ$

Như vậy: $y = \dfrac{(5.500 \times 367,53) - 1.895.000}{100} = 1.264,15đ$

Phân bổ CPSX của phân xưởng điện cho các đối tượng:

- Phân xưởng VC: 500 x 367,53= 183.765
- Bộ phận bán hàng: 1.000 x 367,53= 367.530
- Bộ phận QLDN: 1.000 x 367,53= 367.530
- Phân xưởng SXC=1.895.000 + (100 x 1.264,15) – (2.500 x 367,53)

= 1.102.590= 3.000 x 367,53

ĐK: Nợ TK 627 (PX VC): 183.765

Nợ TK 641: 367.530

Nợ TK 642: 367.530

Nợ TK 627 (PX SXC): 1.102.590

Có TK 154 (điện): 2.021.415

Phân bổ CPSX của phân xưởng vận chuyển cho các đối tượng:

- Phân xưởng điện: 100 x 1.264,15= 126.415
- Bán hàng: 400 x 1.264,15= 505.660
- Bộ phận QLDN: 100 x 1.264,15= 505.660
- Phân xưởng SXC= 1.207.000 + (500 x 367,53) – (600 x 1.264,15)

= 632.275

ĐK: Nợ TK 627 (PX điện) : 126.415

Nợ TK 641: 505.660

Nợ TK 642: 126.415

Nợ TK 627 (PX SXC): 632.275

Có TK 154 (VC): 1.390.765

(4) Ngoài phương pháp phân bổ theo Z kế hoạch và phương pháp phân bổ đại số để đơn giản doanh nghiệp có thể phân bổ 1 lần chi phí của bộ phận sản xuất phụ cho các đối tượng sử dụng mà không cần phải xác định và phân bổ chi phí cho sản phẩm lao vụ cung cấp lẫn nhau giữa các bộ phận SX phụ – nói cách khác chỉ phân bổ cho những đối tượng không phải là sản xuất phụ có cung cấp lẫn nhau. Phương pháp này đơn giản nhưng không bảo đảm tính chính xác trong việc xác định Z SP, lao vụ và mức phân bổ cho các đối tượng sử dụng.

Ví dụ: Lấy lại ví dụ trên để thực hiện theo phương pháp này.

(1)

$$Z \text{ thực tế 1 kwh} = \frac{1.895.000}{5.700 - 500 - 200} = 379đ$$

Phân bổ:

- PX SXC:	3.000 x 379đ=	1.137.000
- Bán hàng:	1.000 x 379đ =	379.000
- QLDN:	1.000 x 379đ =	379.000
Cộng :		**1.895.000**

Nợ TK 627 (PX SXC): 1.137.000

Nợ TK 641: 379.000

Nợ TK 642: 379.000

Có TK 154 (điện): 1.895.000

(2)

$$Z \text{ thực tế 1 tấn.km} = \frac{1.207.000}{1.100 - 100} = 1.207đ$$

Phân bổ:

- PX SXC:	500 x 1.207đ=	603.500
- Bán hàng:	400 x 1.207đ=	482.800
- QLDN:	100 x 1.207đ=	120.700
Cộng :		**1.207.000đ**

Nợ TK 627 (PX SXC): 603.500

Nợ TK 641: 482.800

Nợ TK 642: 120.700

Có TK 154 (VC): 1.207.000

(5) Ngoài ra, doanh nghiệp còn có thể sử dụng phương pháp phân bổ qua 2 giai đoạn: giai đoạn đầu phân bổ toàn bộ chi phí phát sinh ở bộ phận sản xuất phụ (chưa tính phần được sản xuất phụ khác cung cấp) cho tất cả các đối tượng sử dụng; giai đoạn sau tiến hành phân bổ chi phí do sản xuất phụ khác cung cấp cho các đối tượng sử dụng nhưng loại trừ bộ phận sản xuất phụ có liên quan.

Ví dụ: Lấy lại ví dụ trên để thực hiện

Phân bổ lần đầu:

▪

$$Z \text{ thực tế 1 kwh} = \frac{1895.000}{5.700 - 200} = 344,5$$

Phân bổ:

- Phân xưởng vận chuyển: 500 x 344,5= 172.250
- Bán hàng: 1.000 x 344,5= 344.500
- QLDN: 1.000 x 344,5= 344.500
- PX SXC: 1.895.000 – (172.259 + 344.500 + 344.500)= 1.033.750

▪ $$\text{Z thực tế 1 tấn.km} = \frac{1.207.000}{1.100} = 1.097,2$$

Phân bổ:

- PX điện: 100 x 1.097,2= 109.720
- Bán hàng: 400 x 1.097,2= 438.880
- QLDN: 100 x 1.097,2= 109.720
- PX SXC: 1.207.000 – (109.720 + 438.880 + 109.720)= 548.680

Phân bổ lần hai:

Phân xưởng điện nhận của phân xưởng vận chuyển: 109.720

Phân bổ:

- PX SXC: $\frac{109.720}{5.000} \times 3.000 = 65.832$
- Bán hàng: $\frac{109.720}{5.000} \times 1.000 = 21.944$
- QLDN: $\frac{109.720}{5.000} \times 1.000 = 21.944$

Cộng : 109.720

PX vận chuyển nhận của PX điện: 172.250

Phân bổ:

- PX SXC: $\frac{172.250}{1.000} \times 500 = 86.125$
- Bán hàng: $\frac{172.250}{1.000} \times 400 = 68.900$
- QLDN: $\frac{172.250}{1.000} \times 1.000 = 17.225$

Cộng : 172.250

Tổng hợp sau 2 lần phân bổ:

Điện:

PXSXC: 1.033.750 + 65.832= 1.099.582
Bán hàng: 344.500 + 21.944= 366.444
QLDN: 344.500 + 21.944= 366.444
} 1.832.470

Vận chuyển:

PXSXC: 548.680 + 86.125= 634.805
Bán hàng: 438.880 + 68.900= 507.780
QLDN: 109.720 + 17.225= 126.945
} 1.269.530

Cộng : 3.102.000

Ngoài cách phân bổ này, kế toán cũng có thể phân bổ 2 lần theo cách sau đây:

Phân bổ lần đầu:

$$\text{Z thực tế 1 kwh} = \frac{1.895.000}{5.700 - 200} = 344,5$$

Giá trị SP điện cung cấp cho bộ phận VC

500 x 344,5= 172.250

Nợ TK 154 (VC)
Có TK 154 (điện)
} 172.250

$$\text{Z thực tế 1 tấn km} = \frac{1.207.000}{1.100} = 1.097,2$$

Giá trị lao vụ VC cung cấp cho bộ phận điện

100 x 1.097,2= 109.720

Nợ TK 154 (điện)
Có TK 154 (VC)
} 109.720

Phân bổ lần hai:

$$\text{Z thực tế 1 kwh} = \frac{1.895.000 + 109.720 - 172.250}{5.700 - 500 - 200} = 366,444$$

Phân bổ:

- Bộ phận bán hàng: 1.000 x 366,494= 366,494
- Quản lý doanh nghiệp: 1.000 x 366,494= 366,494

- Bộ phận SX chung: 3.000 x 366,494= 1.099.482

$$Z \text{ thực tế 1 tấn km} = \frac{1.895.000 + 172.250 - 109.720}{1.100 - 100} = 1.269,53$$

Phân bổ:

- Bộ phận bán hàng: 400 x 1.269,53= 507.812
- Quản lý doanh nghiệp: 100 x 1.269,53= 126.953
- Bộ phận SX chung: 500 x 1.269,53= 643.765

(6) Bộ phận sản xuất phụ được tổ chức ra để tận dụng phế liệu, phế phẩm làm ra các loại sản phẩm khác để tăng thêm thu nhập.

- Việc tập hợp cho chi phí sản xuất vẫn được thực hiện trên các TK 621, 622, 627 và cuối tháng cũng kết chuyển sang TK 154 để tổng hợp sản phẩm sản xuất phát sinh và tính Z sản phẩm hoàn thành.

- Phế liệu, phế phẩm tận thu được trong quá trình sản xuất của sản xuất chính được chuyển sang bộ phận sản xuất phụ để chế biến sản phẩm khác sẽ ghi:

Nợ TK 621

Có TK 154 (SX chính) → trị giá phế liệu, phế phẩm tận thu

- Sản phẩm do sản xuất phụ sản xuất ra được nhập kho hoặc chuyển bán thẳng cho khách hàng sẽ ghi:

Nợ TK 155 → nhập kho

Hoặc

Nợ TK 632 → bán thẳng cho khách hàng

Có TK 154 (SX phụ)

7. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của sản xuất chính

- Sản xuất chính là hoạt động sản xuất cơ bản, chủ yếu của doanh nghiệp nhằm tạo ra các loại sản phẩm hàng hóa. Kết quả kinh doanh của hoạt động sản xuất chính quyết định đến sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp.

- Tính chất đa dạng và phức tạp của sản xuất chính về loại sản xuất sản phẩm, về quy trình công nghệ sản xuất, về chức quá trình sản xuất, về yêu cầu kiểm tra và đánh giá hiệu quả sản xuất chi phối trực tiếp và thường xuyên đến việc tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm.

- Chi phí sản xuất cấu tạo nên giá thành sản phẩm của sản xuất chính bao gồm 3 khoản mục cơ bản: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các khoản mục chi phí này được tổ chức theo dõi riêng và cuối mỗi kỳ mới tiến hành tổng hợp để tính giá thành sản phẩm hoàn thành. Việc tập hợp chi phí theo từng khoản mục và tổng hợp chi phí để xác định giá thành đã được trình bày ở các mục trên.

Công thức căn bản để tính giá thành sản phẩm:

Tổng Z sp hoàn thành trong kỳ	=	CPSX dở dang đầu kỳ	+	CPSX phát sinh trong kỳ	–	CPSX dở dang cuối kỳ	–	Các khoản làm giảm chi phí

Qua công thức này thấy rằng chi phí sản phẩm phát sinh trong kỳ vừa liên quan đến sản phẩm đang chế tạo ra cuối kỳ, do vậy để xác định được giá thành sản phẩm cần phải xác định chi phí sản xuất dở dang chuyển kỳ sau.

7.1. Đánh giá sản phẩm dở:

Đánh giá sản phẩm làm dở vào cuối kỳ là vấn đề có ý nghĩa quan trọng trong việc tính toán giá thành và xác định đúng đắn kết quả kinh doanh trong kỳ. Để đánh giá sản phẩm làm dở, doanh nghiệp có thể sử dụng một trong các phương pháp.

7.1.1. Đánh giá sản phẩm làm dở theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (hoặc chi phí nguyên vật liệu chính):

- Phương pháp này vận dụng phù hợp cho những doanh nghiệp mà trong cấu thành của giá thành sản phẩm thì chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí NVL chính chiếm tỷ trọng lớn, thông thường 70%.

- Đặc điểm của phương pháp này là chỉ tính cho sản phẩm làm dở khoản chi phí NVL trực tiếp (hoặc chi phí NVL chính), còn chi phí chế biến được tính hết cho sản phẩm hoàn thành trong kỳ. Đồng thời coi mức chi phí NVL trực tiếp hoặc NVL chính dùng cho đơn vị sản phẩm hoàn thành và đơn vị sản phẩm dở dang là như nhau.

- Công thức tính:

$$\text{CPSX dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CP NVL trực tiếp hoặc (NVL chính) thực tế sử dụng trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành trong kỳ} + \text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ}} \times \text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ}$$

Ví dụ:

- CPSX dở dang đầu kỳ là: 300.000

- Toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ là 5.000.000, trong đó chi phí NVL trực tiếp là 3.700.000

- Sản phẩm hoàn thành trong kỳ là 900 SP; sản phẩm dở dang cuối kỳ là 100SP.

Như vậy:

$$\text{CPSX dở dang cuối kỳ} = \frac{300.000 + 3.700.000}{900 + 100} \times 100 = 400.000$$

7.1.2. Phương pháp ước lượng sản phẩm tương đương

- Phương pháp này vận dụng phù hợp với hầu hết các loại doanh nghiệp nhưng phải gắn với điều kiện có phương pháp khoa học trong việc xác định mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang và mức tiêu hao của từng khoản mục chi phí trong quá trình sản xuất sản phẩm.

- Đặc điểm của phương pháp này biểu hiện ở các mặt:

+ Chi phí sản xuất tính cho sản phẩm dở dang cuối kỳ bao gồm đầy đủ các khoản mục chi phí trong cấu thành của chi phí sản xuất.

+ Nếu mức độ tiêu hao của các khoản mục chi phí tương ứng với tỷ lệ hoàn thành của sản phẩm dở dang thì chỉ cần qui đổi số lượng sản phẩm dở dang thành sản phẩm hoàn thành nói chung để xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ.

$$\text{CPSX dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành trong kỳ} + \text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ quy đổi thành SP hoàn thành}} \times \text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ quy đổi thành SP hoàn thành}$$

Trong đó:

$$\text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ quy đổi thành SP hoàn thành} = \text{Số lượng SP dở dang của kỳ} \times \text{Tỷ lệ hoàn thành được xác định}$$

Hoặc:

$$\text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ quy đổi thành SP hoàn thành} = \frac{\text{Tổng số giờ sx của số lượng SPDD cuối kỳ}}{\text{Số giờ định mức để sx hoàn thành một sản phẩm}}$$

Ví dụ 1:

- CPSX dở dang đầu kỳ là 300.000

- Tổng CPSX phát sinh trong kỳ là: 5.340.000

- Số lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ là: 900; số lượng sp đ cuối kỳ là 100 được xác định có tỷ lệ hoàn thành 40%.

Như vậy:

$$\text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ} = \frac{300.000 + 5.340.000}{900 + (100 \times 40\%)} \times 40 = 240.000$$

+ Nếu vật liệu (vật liệu chính) được xuất sử dụng hầu hết ở ngay giai đoạn đầu của quá trình sản xuất thì việc tính chi phí sản xuất cho sản phẩm dở dang được chia ra thành 2 phần:

(1) Chi phí về nguyên vật liệu trực tiếp (hoặc nguyên vật liệu chính) tính cho đơn vị sản phẩm dở dang và đơn vị sản phẩm hoàn thành như nhau. Công thức tính giống như ở phương pháp đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

(2) Chi phí chế biến (gồm chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung) được tính cho sản phẩm dở dang theo mức độ hoàn thành thực tế (quy đổi sản phẩm dở dang thành sản phẩm hoàn thành tương đương).

$$\text{CP chế biến tính cho sp dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{CP chế biến dở dang đầu kỳ} + \text{CP chế biến thực tế phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng sp hoàn thành trong kỳ} + \text{Số lượng sp dở dang cuối kỳ quy đổi sp hoàn thành}} \times \text{Số lượng sp dở dang cuối kỳ quy đổi thành sp hoàn thành}$$

Ví dụ:

- CPSX dở dang đầu kỳ: 300.000, trong đó:

+ CPNVL trực tiếp: 112.000

+ CPNC trực tiếp: 100.000

+ CPSX chung: 88.000

- CPSX phát sinh trong tháng là 5.340.000, trong đó:

+ CPNVL trực tiếp 2.050.000

+ CP nhân công trực tiếp: 1.900.000

+ CPSX chung: 1.300.000

- Sản phẩm hoàn thành trong kỳ là 900sp; sản phẩm dở dang cuối kỳ là 100sp theo mức độ hoàn thành 40%

$$\text{Chi phí NVL trực tiếp tính cho sp dở dang cuối kỳ} = \frac{112.000 + 2.050.000}{900 + 100} \times 100 = 216.200$$

$$\begin{array}{l}\text{Chi phí chế biến} \\ \text{tính cho sp dở} \\ \text{dang cuối kỳ}\end{array} = \frac{(100.000 + 88.000) + (1.900.000 + 1.390.000)}{900 + (100 \times 40\%)} \times 40 = 148.000$$

Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ sẽ là:

216.200 + 148.000 = 364.200

Lưu ý:

- Chi phí NVL, trực tiếp (hoặc NVL chính) có thể tính theo định mức hoặc theo tỷ lệ cấu thành trong sản phẩm dở dang so với sản phẩm hoàn thành.

- Chi phí chế biến có thể tính riêng cho chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

* Để giản tiện cho việc xác định mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang cũng như công việc tính toán có thể đánh giá theo 50% chi phí chế biến (coi như sp dở dang đã hoàn thành với mức độ 50%). Phương pháp tính toán cũng tương tự như vừa nêu ở phần trên.

Ví dụ: Lấy số liệu giống như đã cho ở ví dụ trên nhưng sản phẩm dở dang cuối kỳ coi như hoàn thành với mức độ 50%.

$$\begin{array}{l}\text{Chi phí NVL trực tiếp tính} \\ \text{cho sp dở dang cuối kỳ}\end{array} = \frac{112.000 + 2.050.000}{900 + 100} \times 100 = 216.200$$

$$\begin{array}{l}\text{Chi phí chế biến} \\ \text{tính cho sp dở} \\ \text{dang cuối kỳ}\end{array} = \frac{(100.000 + 88.000) + (1.900.000 + 1.390.000)}{900 + (100 \times 50\%)} \times 50 = 183.053$$

Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ sẽ là:

216.200 + 183.053 = 399.253đ

7.1.3. Phương pháp đánh giá theo giá thành định mức

- Phương pháp này vận dụng phù hợp với những doanh nghiệp có xây dựng giá thành định mức:

- Đặc điểm của phương pháp này là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung của sản phẩm dở dang được xác định căn cứ vào định mức tiêu hao của những công đoạn đã thực hiện được, và tỷ lệ hoàn thành. Nếu sản phẩm được chế tạo không phải qua các công đoạn có định mức tiêu hao được xác lập riêng biệt thì các khoản mục chi phí của sản phẩm dở dang được xác định căn cứ vào tỷ lệ hoàn thành và định mức từng khoản

mục chi phí trong giá thành sản phẩm hoàn thành.

Ngoài giá thành định mức như nêu trên, chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang cũng có thể được xác định theo giá thành kế hoạch – trường hợp doanh nghiệp không xây dựng giá thành định mức.

Ví dụ 1: Sản phẩm được chế tạo qua 2 công đoạn:

- Định mức chi phí của từng công đoạn cho đơn vị sản phẩm như sau:

- Công đoạn 1:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 1.000

+ Chi phí chế biến: 500

- Công đoạn 2:

+ Trị giá BTP công đoạn 1 chuyển sang: 1.500

+ Chi phí chế biến: 300

Cho biết :

- Có 100 sản phẩm chưa hoàn thành thuộc công đoạn 1, mức độ hoàn thành 40%.

- Có 200 sản phẩm chưa hoàn thành thuộc công đoạn 2, mức độ hoàn thành 60%.

Như vậy: Chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang ở công đoạn 1 là: 100 x [1000 + (500 x 40%)]= 120.000

Chi phí sản xuất của sản phẩm ở công đoạn 2 là:

200 x [1500 + (300 x 60%)]= 336.000

Chi phí sản xuất dở dang cuối tháng:

120.000 + 336.000= 456.000

Nếu sản phẩm dở dang của từng công đoạn chỉ tính theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (hoặc trị giá của BTP) thì kết quả sẽ như sau:

- Chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang ở công đoạn 1:

100 x 1000= 100.000

- Chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang ở công đoạn 2:

200 x 1500= 300.000

Như vậy: Chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang là:

100.000 + 300.000= 400.000

Ví dụ 2:

- Giá thành định mức của đơn vị sản phẩm hoàn thành bao gồm các khoản:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 1.000

+ Chi phí chế biến: 800

Cộng : 1.800

- Số lượng sản phẩm dở dang cuối tháng là 300 sản phẩm, có mức độ hoàn thành 50%.

Như vậy, chi phí sản xuất dở dang cuối tháng sẽ là:

300 x [1000 + (800 x 50%)]= 420.000

7.2. Phương pháp tính giá thành sản phẩm

7.2.1. Phương pháp giản đơn (phương pháp trực tiếp)

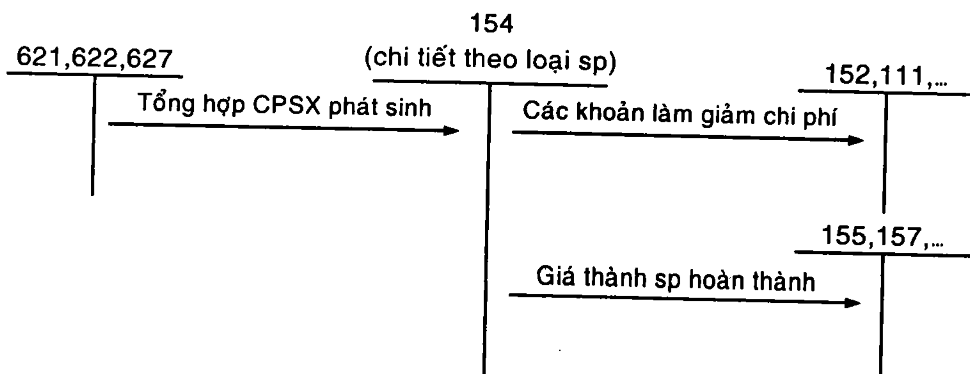
- Đây là phương pháp hạch toán giá thành theo sản phẩm áp dụng cho những doanh nghiệp có quy trình sản xuất giản đơn như các doanh nghiệp khai thác và sản xuất động lực ... Đặc điểm của các doanh nghiệp có qui trình sản xuất giản đơn là chỉ sản xuất một hoặc một số ít mặt hàng với số lượng lớn, chu kỳ sản xuất ngắn, có thể có hoặc không có sản phẩm dở dang.

- Công thức tính giá thành:

Tổng giá thành sp hoàn thành trong = CPSX dở dang đầu kỳ + CPSX phát sinh trong kỳ – Các khoản làm giảm chi phí – CPSX dở dang cuối kỳ

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ}}$$

- ***Sơ đồ hách toán:***



Ví dụ: Có tài liệu về tình hình sản xuất 1 loại sản phẩm như sau:

- Chi phí dở dang đầu tháng: 500.000
- Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng bao gồm:
    - o Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 4.000.000
    - o Chi phí nhân công trực tiếp: 952.000
    - o Chi phí sản xuất chung: 500.000
- Phế liệu thu hồi được nhập kho có trị giá 52.000
- Số lượng sản phẩm hoàn thành trong tháng 800sp, số lượng sản phẩm dở dang cuối tháng là 200sp, được đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Các tài liệu này được tính toán và phản ánh vào sơ đồ chữ T:

$$\text{Chi phí sx dở dang cuối tháng} = \frac{500.000 + 4.000.000}{800 + 200} \times 200 = 900.000$$

$$\text{Tổng Z sp hoàn thành trong tháng} = 500.000 + (4.000.000 + 952.000 + 500.000) - 52.000 - 900.000$$

$$= 5.000.000$$

$$\text{Z đơn vị sp} = \frac{500.000}{800} = 6.250$$

621

Nợ	Có
	4.000.000 (1)

622

Nợ	Có
	952.000 (1)

627

Nợ	Có
	500.000 (1)

621

Nợ	Có
SD: 500.000	52.000 (2)
(1) 5.452.000	5.000.000
SD: 900.000	

152

Nợ	Có
52.000 (2)	

155

Nợ	Có
(3) 5.000.000	

Xuất phát từ đặc điểm sản xuất sản phẩm nêu trong phương pháp giản đơn còn phải thực hiện một số biện pháp kỹ thuật tính toán để

xác định giá thành cho từng loại sản phẩm cụ thể. Những biện pháp kỹ thuật này chỉ là những phương pháp tính toán gắn liền với những quy ước nhất định.

7.2.1.1. phương pháp loại trừ

Phương pháp này được áp dụng trong trường hợp trong cùng 1 quy trình sản xuất vừa tạo ra sản phẩm chính vừa cho sản phẩm phụ (sản phẩm phụ không phải là đối tượng giá thành và được định giá theo mục đích tận thu). Do vậy để tính được giá thành của sản phẩm chính cần phải loại trừ giá trị sản phẩm phụ ra khỏi tổng chi phí.

Tổng giá thành SP chính hoàn thành trong kỳ = CPSX dở dang đầu kỳ + CPSX phát sinh trong kỳ – Các khoản làm giảm chi phí – CPSX dở dang cuối kỳ

7.2.1.2. Phương pháp hệ số

Phương pháp này được áp dụng trong trường hợp trong cùng một quy trình sản xuất tạo ra đồng thời nhiều loại sản phẩm chính và tất nhiên không thể tổ chức theo dõi chi tiết chi phí theo từng loại sản phẩm. Do vậy, để xác định giá thành cho từng loại sản phẩm chính cần phải quy đổi các sản phẩm chính khác nhau về một loại sản phẩm duy nhất, gọi là sản phẩm tiêu chuẩn theo hệ số quy đổi được xây dựng sẵn. Sản phẩm có hệ số 1 được chọn làm sản phẩm tiêu chuẩn.

$$\text{Tổng số sản phẩm tiêu chuẩn} = \sum \left\{ \text{Số lượng hoàn thành của từng loại sp chính} \times \text{Hệ số quy đổi của từng loại} \right\}$$

$$\text{Z đơn vị sản phẩm tiêu chuẩn} = \frac{\text{Tổng giá thành của các loại sản phẩm chính hoàn thành trong kỳ}}{\text{Tổng số sản phẩm tiêu chuẩn}}$$

$$\text{Z đơn vị của từng loại SP} = \text{Giá thành đơn vị sp tiêu chuẩn} \times \text{Hệ số qui đổi của từng loại sản phẩm}$$

Nếu trong quá trình sản xuất có sản phẩm dở dang thì cũng cần quy đổi về sản phẩm tiêu chuẩn để xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ.

Ví dụ 1: Tại một doanh nghiệp có các tài liệu như sau:

- Trong cùng một quy trình sản xuất tạo ra 3 loại sản phẩm chính là sp A, sp B, sp C.

- Tổng Z sp hoàn thành trong kỳ của cả 3 loại sản phẩm này được xác định là 2.800.000

- Số lượng sp hoàn thành trong kỳ:

  - o Sản phẩm A: 1.000sp
  - o Sản phẩm B: 500sp
  - o Sản phẩm C: 800sp

- Hệ số quy đổi: Sản phẩm A: 1

  Sản phẩm B: 1,2

  Sản phẩm C: 1,5

Tổng số sản phẩm tiêu chuẩn

- (1000 x 1) + (500 x 1,2) + (800 x 1,5)= 2.800

$$Z \text{ đơn vị sản phẩm tiêu chuẩn} = \frac{2.800.000}{2.800} = 1.000$$

Như vậy:

Z 1 sản phẩm A là: 1.000 x 1= 1.000

Z 1 sản phẩm B là: 1.000 x 1,2= 1.200

Z 1 sản phẩm C là: 1.000 x 1,5= 1.500

Tổng Z của từng loại sản phẩm:

Sản phẩm A: 1.000 x 1.000= 1.000.000

Sản phẩm B: 500 x 1.200= 600.000

Sản phẩm C: 800 x 1.500= 1.200.000

7.2.1.3. Phương pháp tỷ lệ

Phương pháp này cũng được áp dụng trong điều kiện sản xuất tương tự như đã nêu ở phương pháp hệ số nhưng giữa các loại sản phẩm chính lại không xác lập một hệ số quy đổi. Để xác định tỷ lệ người ta có thể sử dụng nhiều tiêu thức khác nhau: Z kế hoạch, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, trọng lượng sản phẩm,... Thông thường có thể sử dụng Z kế hoạch (hoặc Z định mức).

$$\text{Tỷ lệ phân bổ Z thực tế cho từng loại sp} = \frac{\text{Tổng Z thực tế của các loại SP chính}}{\text{Tổng Z kế hoạch của các loại SP chính}}$$

$$\text{Tổng Z thực tế của từng loại sp} = \text{Tổng Z kế hoạch của từng loại sp} \times \text{Tỷ lệ}$$

Ví dụ: Lấy số liệu của ví dụ trên nhưng thay đổi cho hệ số quy đổi là Z kế hoạch của từng loại sản phẩm.

Z kế hoạch của từng loại sản phẩm như sau: SP A: 1250

SP B: 1500

SP C: 1875

Như vậy:

$$\text{Tỷ lệ} = \frac{2.800.000}{(1000 \times 1250) + (500 \times 1500) + (800 \times 1875)} = 0,8$$

- Tổng Z sp A: (1000 x 1250) x 0,8= 1.000.000

$$\text{Z 1 sp A} = \frac{1.000.000}{1.000} = 1.000$$

- Tổng Z sp B: (500 x 1500) x 0,8= 600.000

$$\text{Z 1 sp B} = \frac{600.000}{500} = 1.200$$

- Tổng Z sp C: (800 x 1875) x 0,8= 1.200.000

$$\text{Z 1 sp C} = \frac{1.200.000}{800} = 1.500$$

Để xác định từng khoản mục của Z thực tế thì lấy Z thức tế đã được xác định nhân với tỷ lệ % của từng khoản mục trong cấu thành của Z kế hoạch.

Nhận xét: Phương pháp tỷ lệ là hình thức biến tướng của phương pháp hệ số bởi qua các tiêu thức để tính tỷ lệ vẫn có thể tính ra hệ số để quy đổi nhiều loại sản phẩm thành một loại sản phẩm duy nhất.

Sau đó thực hiện phương pháp tính toán giống như phương pháp hệ số sẽ có được giá thành của từng loại sản phẩm.

Cũng lấy ví dụ trên và đưa về phương pháp hệ số để tính:

- Hệ số của sản phẩm B $= \frac{1500}{1250} = 1,2$

- Hệ số của sản phẩm C $= \dfrac{1875}{1250} = 1,5$

$$Z_{\text{đơn vị SPSPA}} = \frac{2.800.000}{(1000 \times 1) + (500 \times 1,2) + (800 \times 1,5)} = 1.000$$

$Z_{\text{đơn vị SPB}}$= 100 x 1,2= 1.200

$Z_{\text{đơn vị SPC}}$= 100 x 1,5= 1.500

7.2.1.4. Phương pháp liên hợp

Phương pháp này được áp dụng trong điều kiện trong cùng một quy trình sản xuất vừa tạo ra nhiều loại sản phẩm chính và có cả sản phẩm phụ nên phải kết hợp phương pháp hệ số hoặc tỷ lệ với phương pháp loại trừ mới xác định được Z của từng loại sản phẩm chính.

Ví dụ:

- Tổng chi phí của sản phẩm hoàn thành trong kỳ là 2.050.000
- Sản phẩm hoàn thành trong kỳ:
  + Sản phẩm chính gồm 2 loại:

    Sp A: 500sp, hệ số 1

    Sp B: 300sp, hệ số 1,5
- Sản phẩm phụ tận thu được có trị giá 150.000

Tổng Z của 2 loại sản phẩm chính= 2.050.000–150.000= 1.900.000

$$Z \text{ đơn vị sp tiêu chuẩn} = \frac{1.900.000}{(500 \times 1) + (300 \times 1,5)} = 2000$$

Z đơn vị spA: 2000 x 1= 2.000

Tổng Z sp A: 500 x 2000= 1.000.000

Z đơn vị spB: 2000 x 1,5= 3.000

Tổng Z sp B: 300 x 3000= 900.000

7.2.2. Phương pháp đơn đặt hàng:

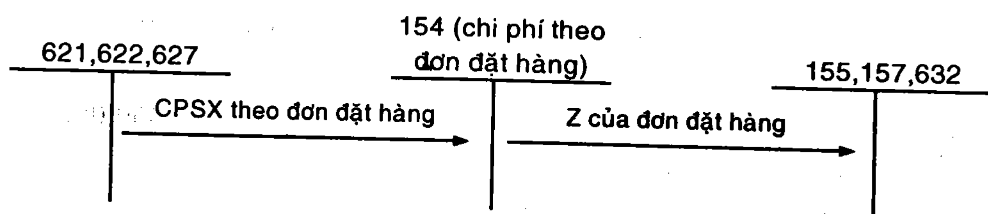
Đây là phương pháp tính giá thành trong điều kiện doanh nghiệp sản xuất đơn chiếc hoặc sản xuất hàng loại nhỏ theo đơn đặt hàng của người mua. Đặc điểm của phương pháp này là tính giá thành riêng biệt theo từng đơn đặt hàng nên việc tổ chức kế toán chi phí phải được chi tiết hóa theo từng đơn đặt hàng.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp

được hạch toán trực tiếp vào từng đơn đặt hàng có liên quan riêng chi phí phục vụ và quản lý sản xuất ở phân xưởng do liên quan đến nhiều đơn đặt hàng nên tổ chức theo dõi theo phân xưởng và cuối tháng mới tiến hành phân bổ cho từng đơn đặt hàng theo tiêu thức phù hợp. Thực hiện phương pháp đặt hàng thì đối tượng hạch toán chi phí và đối tượng tính giá thành là từng đơn đặt hàng cụ thể.

Giá thành của từng đơn đặt hàng là toàn bộ chi phí phát sinh kể từ lúc bắt đầu thực hiện cho đến lúc hoàn thành đơn đặt hàng đúng theo những tiêu chuẩn kỹ thuật được thỏa thuận theo hợp đồng sản xuất.

Sơ đồ hạch toán:



Ví dụ: Tại một doanh nghiệp thực hiện 2 đơn đặt hàng A và B chi phí phát sinh liên quan đến 2 đơn đặt hàng này bao gồm:

+ Chi phí NVL trực tiếp là: 5.000.000, trong đó:
  - Đơn đặt hàng A: 3.000.000
  - Đơn đặt hàng B: 2.000.000

+ Chi phí nhân công trực tiếp là: 2.000.000, trong đó:
  - Đơn đặt hàng A: 1.200.000
  - Đơn đặt hàng B: 800.000

+ Chi phí sản xuất chung là: 1.800.000, phân bổ cho từng đơn đặt hàng theo tỷ lệ với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

- Hai đơn đặt hàng này đã hoàn thành và bàn giao cho khách hàng.

- Xác định giá thành của từng đơn đặt hàng:

+ Phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đơn đặt hàng:

$$\text{Đơn đặt hàng A: } \frac{1.800.000}{5.000.000} \times 3.000.000 = 1.080.000$$

$$\text{Đơn đặt hàng B: } \frac{1.800.000}{5.000.000} \times 2.000.000 = 720.000$$

Z của đơn đặt hàng A= 3.000.000+1.200.000+1.080.000= 5.280.000

Z của đơn đặt hàng B= 2.000.000 + 800.000 + 720.000= 3.520.000

Phản ánh vào sơ đồ chữ T:

621	
	5.000.000 (1a)

154 (ĐĐH A)	
(1a) 3.000.000	5.280.000 (2)
(1b) 1.200.000	
(1c) 1.080.000	

632	
(2) 5.280.000	
(3) 3.520.000	

622	
	2.000.000 (1b)

154 (ĐĐH B)	
(1a) 2.000.000	3.520.000
(1b) 800.000	
(1c) 720.000	

627	
	1.800.000 (c)

Nếu có đơn đặt hàng nào đó mà cuối tháng vẫn chưa thực hiện xong thì việc tổng hợp chi phí của đơn đặt hàng đến cuối tháng đó chính là chi phí sản xuất dở dang của đơn đặt hàng (SD của TK 154 – chi tiết theo đơn đặt hàng).

7.2.3. Phương pháp phân bước:

Phương pháp phân bước áp dụng cho những doanh nghiệp sản xuất sản phẩm theo quy trình công nghệ phức tạp, quá trình chế biến sản phẩm phải trải qua nhiều giai đoạn công nghệ theo một thứ tự nhất định để có được sản phẩm hoàn chỉnh. Các giai đoạn công nghệ có thể được thực hiện ở một hoặc nhiều phân xưởng sản xuất, mỗi giai đoạn công nghệ có thể tạo ra bán thành phẩm cho bước sau hoặc chỉ tham gia vào quá trình chế biến có tính chất liên tục để tạo ra sản phẩm hoàn chỉnh.

Khi thực hiện phương pháp phân bước thì đối tượng hạch toán chi phí sản xuất phải được tổ chức chi tiết theo từng giai đoạn công nghệ hoặc theo từng phân xưởng sản xuất riêng biệt có thể tham gia vào quy trình tạo nên sản phẩm hoàn thành. Đối tượng tính giá thành có thể nửa thành phẩm hoặc chi tiết sản phẩm của từng giai đoạn công nghệ hoặc phân xưởng sản xuất và sản phẩm hoàn chỉnh. Việc tập hợp chi phí sản xuất phải gắn liền với chi phí nguyên vật liệu trực

tiếp và chi phí nhân công trực tiếp thì tiến hành quy nạp trực tiếp vào đối tượng chịu chi phí, còn chi phí thì phải tập hợp theo phân xưởng và sau đó tiến hành phân bổ theo tiêu chuẩn phù hợp.

Do quy trình công nghệ phức tạp được biểu hiện ở nhiều dạng khác nhau nên sau đây sẽ nêu phương pháp tính giá thành gắn liền vào từng vào từng dạng cụ thể.

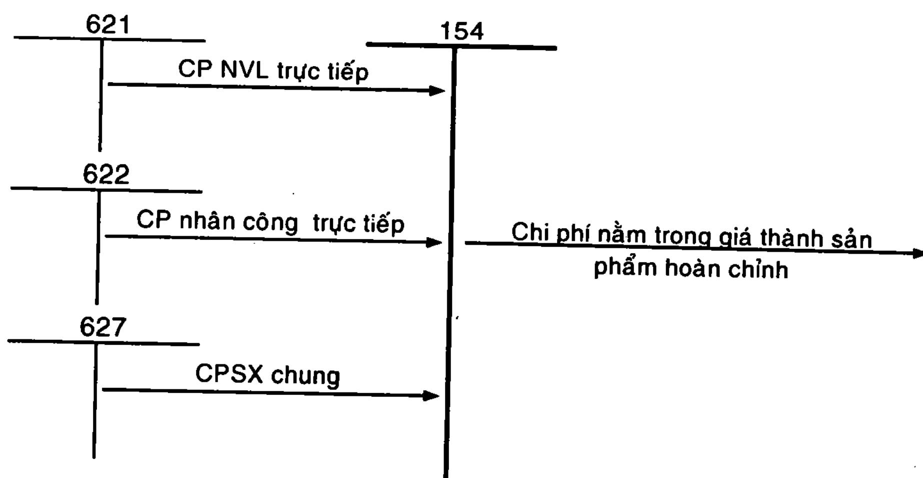
7.2.3.1. Phương phân bước áp dụng trong trường hợp các giai đoạn công nghệ chỉ là các bước chế biến nối tiếp nhau để tạo ra sản phẩm hoàn chỉnh và không thực hiện tính giá thành của bán thành phẩm (gọi tắt là phương pháp phân bước không tính giá thành của BTP)

- Đối tượng hạch toán chi phí là sản xuất là từng giai đoạn công nghệ chế biến còn đối tượng tính giá thành là sản phẩm hoàn chỉnh. Như vậy trong từng giai đoạn công nghệ chỉ thực hiện việc tập hợp chi phí và sau đó tiến hành kết chuyển về bộ phận tổng hợp để xác định giá thành sản phẩm hoàn chỉnh. Việc kết chuyển chi phí từ từng bộ phận sản xuất (giai đoạn công nghệ) về bộ phận tổng hợp để tổng hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm được thực hiện theo từng khoản mục cụ thể có tính chất song song nên phương pháp phân bước áp dụng trong trường hợp này còn được gọi là phương pháp kết chuyển song song.

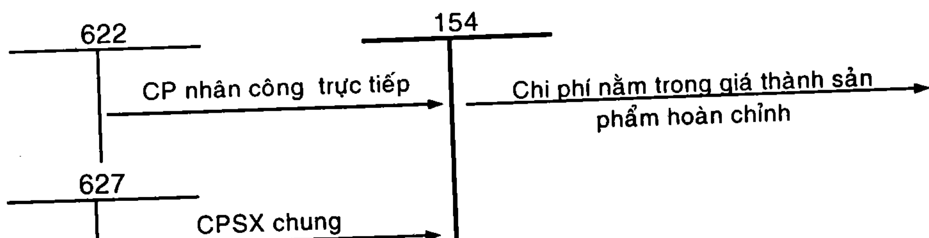
- Công thức tính giá thành được thể hiện qua sơ đồ đã nêu ở chương 1.

- ***Sơ đồ kế toán chi tiết***:

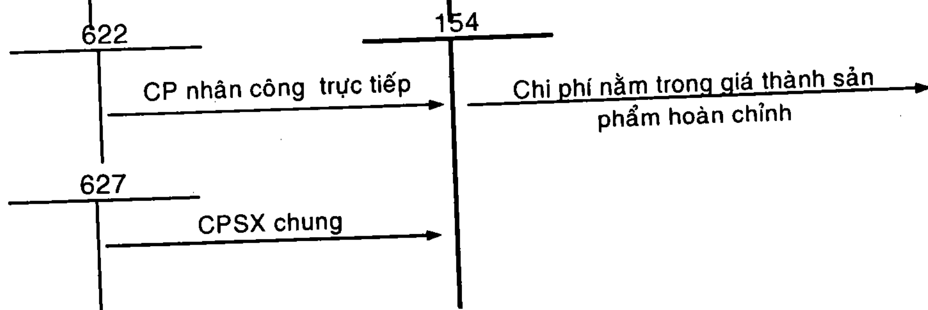
Giai đoạn 1:



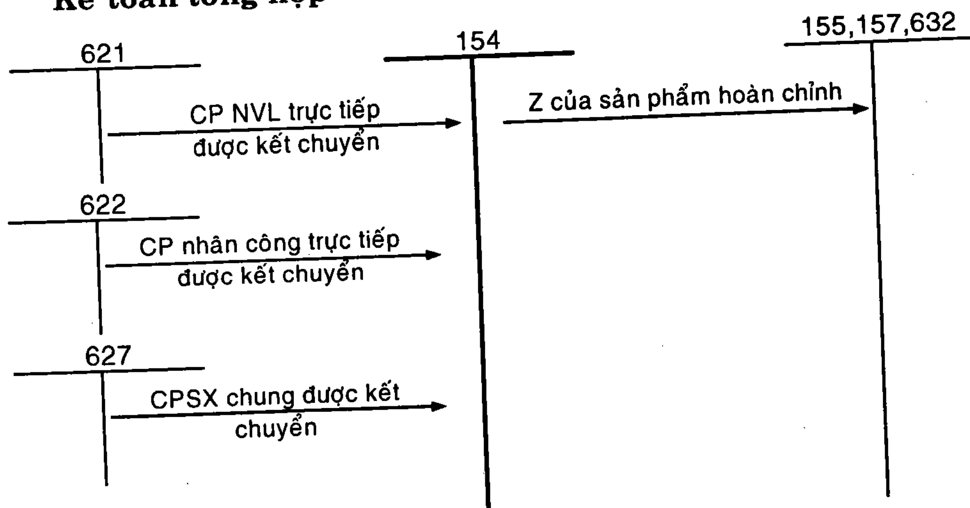
Giai đoạn 2:



Giai đoạn 3:



Kế toán tổng hợp



Ghi chú: Việc kết chuyển được thực hiện song song của giai đoạn 1, giai đoạn 2,..., giai đoạn n. Trong GĐ2 đến GĐn cũng có thể có khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất sản phẩm qua 3 giai đoạn công nghệ liên tục để tạo ra sản phẩm hoàn chỉnh.

- Chi phí sản xuất ở từng giai đoạn được cho như sau:

Đơn vị: 1.000đ

Đối tượng chịu chi phí / Loại chi phí	GĐ1	GĐ2	GĐ3
- Chi phí NVL trực tiếp	5.000		
- Chi phí nhân công trực tiếp	800	600	400
- Chi phí sản xuất chung	600	450	300

- GD1 thực hiện công việc chế biến 100 BTp, nhưng mới hoàn thành và chuyển sang GĐ 2 được 90 BTp. GĐ2 tiếp tục chế biến số BTp này và hoàn thành được 80 BTp để chuyển thẳng sang GĐ3, GĐ3 tiếp tục chế biến số BTp này hoàn thành được 60 sản phẩm đã nhập kho.

- Cả 3 giai đoạn chế biến đều không có sản phẩm dở dang đầu tháng và sản phẩm dở dang cuối tháng được đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Cách tính:

(1) Chi phí sản xuất của GĐ1 chuyển vào giá thành sản phẩm hoàn chỉnh

- CP NVL trực tiếp $= \frac{5.000.000}{100} \times 60 = 3.000.000$

- CP NVL trực tiếp $= \frac{8.000.000}{90} \times 60 = 533.000$

- CP NVL trực tiếp $= \frac{6.000.000}{90} \times 60 = 400.000$

(2) Chi phí sản xuất của GĐ2 chuyển vào giá thành sản phẩm hoàn chỉnh

- CP NVL trực tiếp $= \frac{600.000}{80} \times 60 = 450.000$

- CP NVL trực tiếp $= \frac{4.500.000}{80} \times 60 = 337.500$

(3) Chi phí sản xuất của GĐ3 chuyển vào giá thành sản phẩm hoàn chỉnh: kết chuyển toàn bộ do sản phẩm dở dang được đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

- Chi phí nhân công trực tiếp: 400.000
- Chi phí sản xuất chung: 300.000

Như vậy, cấu thành của $\sum$ giá thành sản phẩm hoàn chỉnh như sau:

- CP NVL trực tiếp= 3.000.000
- CP CN trực tiếp: 533.000 + 450.000 + 400.000= 1.383.000
- CP SX chung: 400.000 + 337.500 + 300.000= 1.037.500

Cộng: 5.420.500

Giá thành đơn vị sản phẩm $= \dfrac{5.420.500}{60} = 90.431$

621 GĐ1	
	5.000.000 (1)

154	
(1) 5.000.000	5.420.000 (4)
(2) 1.800.000	
(3) 1.350.000	
SD: 2.729.500	

622 GĐ1	
	800.000 (2)

622 GĐ2	
	600.000 (2)

622 GĐ3	
	400.000 (2)

622	
	1.800.000 (2)

627 GĐ1	
	600.000 (3)

627 GĐ2	
	450.000 (3)

627 GĐ3	
	300.000 (3)

627	
	1.350.000 (3)

155	
(4) 5.420.500	

154 GĐ1	
(1) 5.000.000	
(2) 800.000	
(3) 600.000	3.933.000 (4)
SD: 2.467.000	

154 GĐ2	
(2) 600.000	
(3) 450.000	787.500 (4)
SD: 262.500	

154 GĐ3	
(2) 400.000	700.000 (4)
(3) 300.000	
SD:0	

Nhận xét: Theo phương pháp tính giá thành này thì giữa chi phí sản xuất dở dang của từng giai đoạn không tương ứng với số lượng sản xuất hiện tại có mặt tại từng giai đoạn, dù rằng tổng chi phí sản xuất dở dang tương ứng với số sản phẩm dở dang nằm ở các giai đoạn khác nhau.

7.2.3.2. Phương pháp phân bước áp dụng trong trường hợp các giai đoạn công nghệ tạo ra bán thành phẩm và bán thành phẩm của giai đoạn này được chuyển tiếp cho giai đoạn sau để tiếp tục chế biến

đồng thời bán thành phẩm cũng có thể là sản phẩm hàng hóa nên việc hạch toán chi phí phải gắn với yêu cầu xác định giá thành của bán thành phẩm của từng giai đoạn (gọi tắt là phương pháp phân bước có tính giá thành bán thành phẩm).

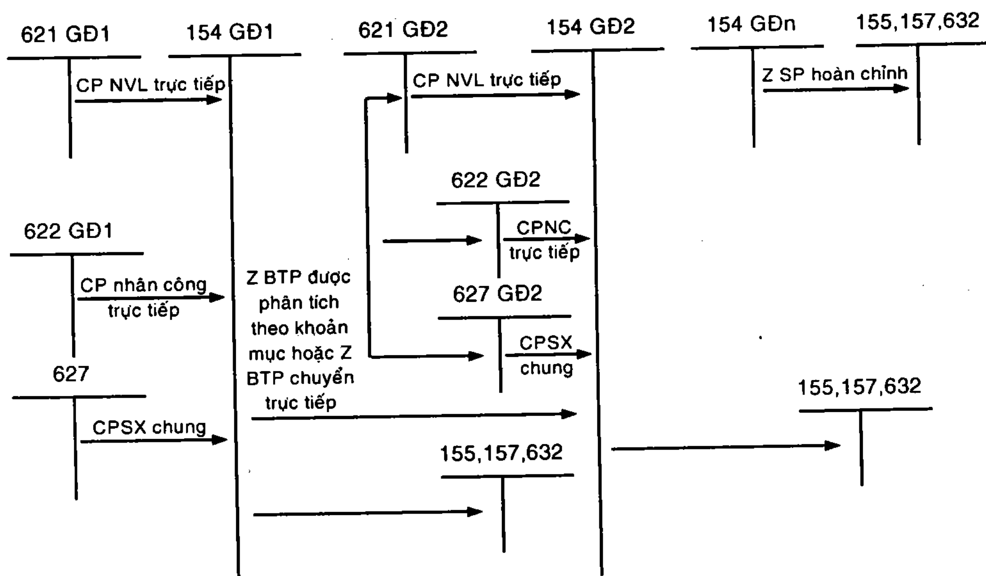
- Đối tượng hạch toán chi phí cũng là từng giai đoạn công nghệ chế biến, còn đối tượng tính giá thành là BTp do từng giai đoạn chế biến ra và sản phẩm hoàn chỉnh. Trong từng giai đoạn công nghệ phải được tổ chức tập hợp chi phí theo các khoản mục chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung để làm căn cứ tính giá thành BTp do giai đoạn công nghệ chế biến ra. Giá thành BTp của giai đoạn công nghệ này là căn cứ tính giá thành BTp do giai đoạn công nghệ chế biến ra. Giá thành BTp của giai đoạn công nghệ này là căn cứ để tổng hợp chi phí sản xuất của giai đoạn sau nhằm tiếp tục tính giá thành của BTp và quá trình này được tiếp tục cho đến khi tính được giá thành của sản phẩm hoàn chỉnh.

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp được quy nạp trực tiếp vào từng giai đoạn công nghệ sản xuất, còn chi phí sản xuất chung nếu liên quan đến nhiều giai đoạn công nghệ sản xuất thì phải tổng hợp theo phân xưởng và tiến hành phân bổ cho từng giai đoạn công nghệ theo tiêu thức phù hợp.

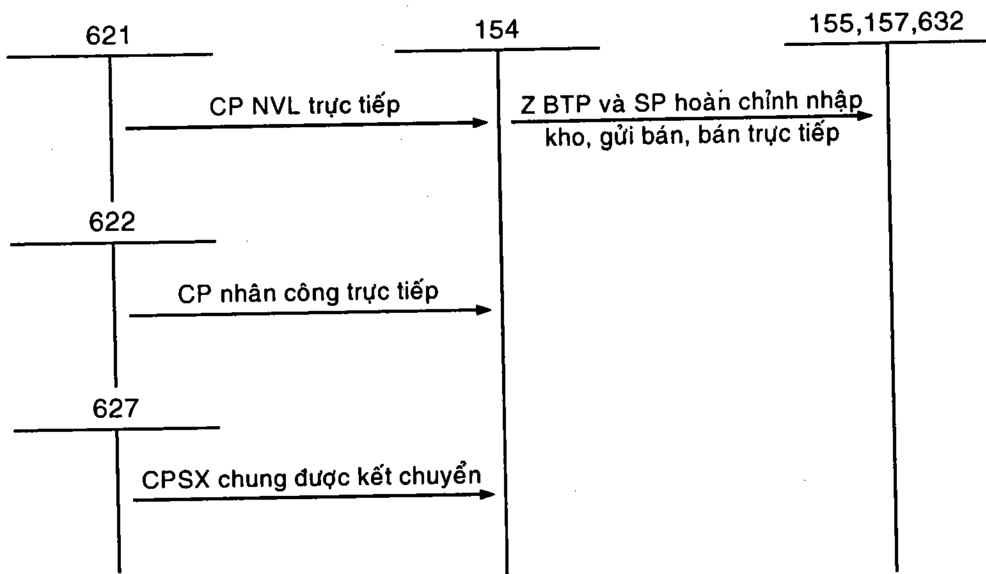
+ Giá thành BTp của giai đoạn trước chuyển sang giai đoạn tiếp theo hoặc để thành 1 khoản mục riêng (khoản mục BTp) hoặc cũng có thể phân tích theo các khoản mục nằm trong BTp để chuyển vào các khoản mục tương ứng của giai đoạn sau. Do việc kết chuyển chi phí từ giai đoạn công nghệ này vào giai đoạn công nghệ tiếp theo cứ tuần tự như vậy cho đến giai đoạn cuối cùng để xác định giá thành sản phẩm hoàn chỉnh nên phương pháp phân bước trong trường hợp này còn được gọi là phương pháp kết chuyển tuần tự.

- Công thức tính giá thành đã nêu ở chương 1.

- ***Sơ đồ hạch toán chi tiết***



Hạch toán tổng hợp



Ví dụ: Lấy lại ví dụ đã cho ở mục 7.2.3.1 nhưng giả định từng giai đoạn có thực hiện việc tính giá thành bán thành phẩm. Chi phí sản xuất dở dang tính theo chi phí NVL trực tiếp (hoặc trị giá của

bán thành phẩm).

Cách 1: Không phân tích theo khoản mục khi kết chuyển sang giai đoạn sau (kết chuyển theo giá thành bán thành phẩm)

- CPSX dở dang ở GĐ1 $= \dfrac{5.000.000}{90+10} \times 500.000$

- Z của 90 BTp ở GĐ1

  = (5.000.000 + 800.000 + 600.000) – 500.000= 5.900.000

Chuyển sang GĐ2:

- CPSX dở dang ở GĐ2 $= \dfrac{5.900.000}{80+10} \times 10 = 655.555$

- Z của 80 BTp ở GĐ2

  = (5.900.000 + 600.000 + 450.000) – 655.555= 6.294.445

Chuyển sang GĐ3:

- CPSX dở dang ở GĐ3 $= \dfrac{6.294.445}{60+20} \times 20 = 1.573.611$

- Tổng Z của sp hoàn chỉnh

  = (6.294.445 + 400.000 + 300.000) = 5.420.834

  Z đơn vị sp $= \dfrac{5.420.834}{60} = 90.347,2$

621 GĐ1	
	5.000.000 (1)

622 GĐ2	
	600.000 (2b)

622 GĐ3	
	400.000 (3b)

622 GĐ1	
	800.000 (1)

627 GĐ2	
	450.000 (2b)

627 GĐ3	
	300.000 (3b)

627 GĐ1	
	600.000 (1)

154 GĐ1	
(1) 6.400.000	5.900.000
SD: 500.000	

154 GĐ2	
(2) 5.900.000	6.294.445 (3a)
(2b) 1.050.000	
SD: 655.555	

154 GĐ3	
(3a) 6.294.445	5.420.834(4)
(3b) 700.000	
SD: 1.573.611	

155	
(4) 5.420.834	

Hạch toán tổng hợp

621	
	5.000.000 (1)

622	
	1.800.000 (1)

627	
	1.350.000 (1)

154	
(1) 8.150.000	5.420.834 (2)
SD: 2.729.166	

155	
(2) 5.420.834	

Nhận xét: Theo phương pháp kết chuyển tuần tự thì chi phí sản xuất dở dang và sản phẩm dở dang hiện có của mỗi giai đoạn hoàn toàn tương ứng với nhau và đương nhiên tổng chi phí sản xuất dở dang cũng tương ứng với số sản phẩm dở dang nằm ở các giai đoạn.

Cách 2: Phân tích theo khoản mục khi kết chuyển sang giai đoạn sau:

- Z của 90 BTp ở GĐ1 chuyển sang giai đoạn 2 là 5.900.000, trong đó:
- CP NVL trực tiếp: 5.000.000 – 500.000= 4.500.000
- CP NC trực tiếp: 800.000
- CP sản xuất chung: 600.000
- Z của 80 BTp ở GĐ2 chuyển sang GĐ3 là 6.294.445, trong đó:
- CPNVL trực tiếp: $\frac{4.500.000}{80+10} \times 80 = 4.000.000$
- CPNC trực tiếp: $\frac{800.000}{80+10} \times 80 + 600.000 = 1.311.111$
- CPSX chung: $\frac{600.000}{80+10} \times 80 + 450.000 = 983.334$
- Z của 60 sản phẩm hoàn chỉnh ở GĐ3 là: 5.420.834, trong đó:
- CPNVL trực tiếp: $\frac{4.000.000}{60+20} \times 60 = 3.000.000$
- CPNC trực tiếp: $\frac{1.311.111}{60+20} \times 60 + 400.000 = 1.383.334$
- CPSX chung: $\frac{983.334}{60+20} \times 60 + 300.000 = 1.037.500$

$$Z\ 1\ sp = \frac{5.420.834}{60} = 90.347,2$$

621 GĐ1

Nợ	Có
	5.000.000 (1a)

621 GĐ2

Nợ	Có
(1b) 5.900.000	5.900.000 (2a)

621 GĐ3

Nợ	Có
(2b) 6.294.445	6.294.445(3a)

621 GĐ1

Nợ	Có
	8.000.000 (1a)

622 GĐ2

Nợ	Có
	600.000 (2a)

622 GĐ3

Nợ	Có
	300.000 (3a)

627 GĐ1

Nợ	Có
	600.000 (1)

627 GĐ2

Nợ	Có
	450.000 (2a)

627 GĐ3

Nợ	Có
	300.000 (3a)

154 GĐ1

Nợ	Có
(1a) 6.400.000	5.900.000 (1b)
SD: 500.000	

154 GĐ2

Nợ	Có
(2a) 6.950.000	6.294.445 (2b)
SD: 655.555	

154 GĐ3

Nợ	Có
(3a) 6.294.445	5.420.834 (3b)
SD: 1.573.611	

155

Nợ	Có
(3b) 5.420.834	

Hạch toán tổng hợp được thực hiện tương tự như ở cách 1

Cách 3: Nếu xem trị giá BTp của GĐ trước chuyển sang là chi phí NVL trực tiếp của GĐ sau.

- Z của 90 BTp ở GĐ1 chuyển sang GĐ2 là 5.900.000, trong đó:
- CP NVL trực tiếp: 4.500.000
- CP NC trực tiếp: 800.000
- CP SX chung: 600.000
- Z của 80 BTp ở GĐ2 chuyển sang GĐ3 là 6.294.445, trong đó:
- CP NVL trực tiếp: 5.900 – 655.555= 5.244.445
- CP NC trực tiếp: 600.000
- CP SX chung: 450.000
- Z của 60 sản phẩm hoàn chỉnh ở GĐ3 là 5.420.834, trong đó:
- CP NVL trực tiếp: 6.294.445 – 1.573.611= 4.720.834
- CP NC trực tiếp: 400.000
- CP SX chung: 300.000

$$Z\ 1\ sp = \frac{5.420.834}{60} = 90.347,2$$

Hạch toán tổng hợp tương tự như trên:

621 GĐ1	
	5.000.000 (1a)

621 GĐ2	
(1b) 5.900.000	5.900.000 (2a)

621 GĐ3	
(2b) 6.294.445	6.294.445(3a)

621 GĐ1	
	8.000.000 (1a)

622 GĐ2	
	600.000 (2a)

622 GĐ3	
	300.000 (3a)

627 GĐ1	
	600.000 (1)

627 GĐ2	
	450.000 (2a)

627 GĐ3	
	300.000 (3a)

154 GĐ1	
(1a) 6.400.000	5.900.000 (1b)
SD: 500.000	

154 GĐ2	
(2a) 6.950.000	6.294.445 (2b)
SD: 655.555	

154 GĐ3	
(3a) 6.294.445	5.420.834 (3b)
SD: 1.573.611	

155	
(3b) 5.420.834	

Trong 3 cách tính toán và phản ánh thì cách 2 tương đối phức tạp nhưng có ưu điểm phản ánh đúng đắn kết cấu của từng giai đoạn chi phí tham gia trong cấu hình của giá thành sản phẩm hoàn chỉnh.

7.2.3.3. Phương pháp phân bước áp dụng trong trường hợp doanh nghiệp kết hợp nhiều quy trình công nghệ sản xuất khác nhau để tạo ra các chi tiết sản phẩm và sau đó thực hiện việc lắp ráp để tạo nên sản phẩm hoàn chỉnh (còn được gọi là quy trình công nghệ phức tạp kiểu song song)

- Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là từng bộ phận sản xuất gắn liền với từng quy trình công nghệ hoặc một giai đoạn nhất định của quy trình công nghệ. Đối tượng tính giá thành là chi tiết sản phẩm và sản phẩm đã lắp ráp hoàn chỉnh.

Đặc điểm của loại hình sản xuất này là bên cạnh sản phẩm hoàn chỉnh thì các loại chi tiết sản phẩm cũng có thể là sản phẩm hàng hóa nên việc xác định giá thành của chi tiết sản phẩm không chỉ để phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm hoàn chỉnh mà còn phục vụ cho việc xác định kết quả kinh doanh.

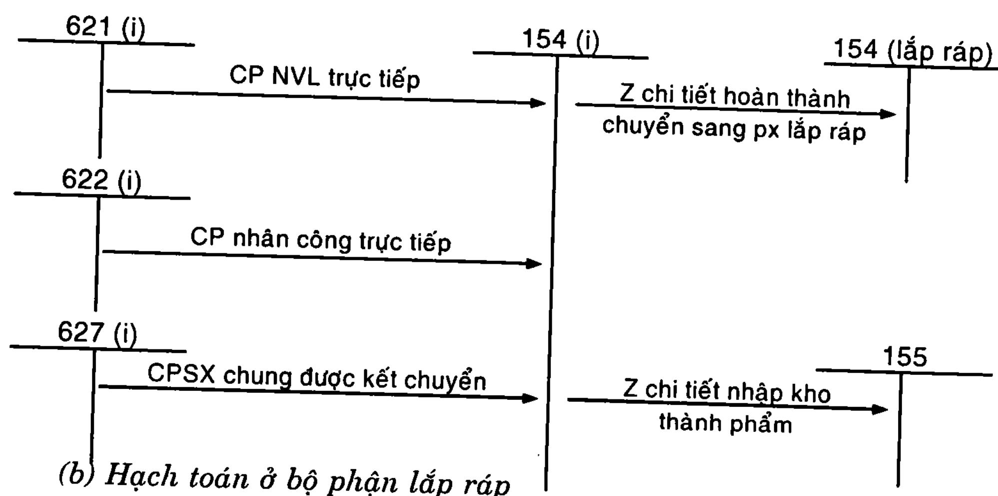
Việc quy nạp chi phí cũng theo nguyên tắc chung là chi phí NVL trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp được hạch toán trực tiếp vào từng đối tượng chịu chi phí, còn chi phí sản xuất chung nếu liên quan đến nhiều đối tượng thì tổng hợp theo phân xưởng (hoặc bộ phận sản xuất) và sau đó phân bổ cho từng đối tượng theo tiêu thức phù hợp.

Hạch toán giá thành của từng chi tiết sản phẩm được thực hiện theo 3 khoản mục chi phí như đã nêu, riêng đối với sản phẩm hoàn chỉnh sau khi lắp ráp, bên cạnh chi phí lắp ráp bao gồm chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung của phân xưởng lắp ráp còn có giá phí các chi tiết sản phẩm đưa vào lắp ráp. Đối với giá phí của các chi tiết sản phẩm hoặc có thể tổng hợp thành 1 khoản mục riêng trong giá thành sản phẩm hoàn chỉnh (khoản mục giá phí của các chi tiết cấu thành sản phẩm) hoặc tiến hành phân tích giá phí của các chi tiết thành các khoản mục cơ bản để hạch toán giá thành sản phẩm hoàn chỉnh theo đúng các khoản mục này.

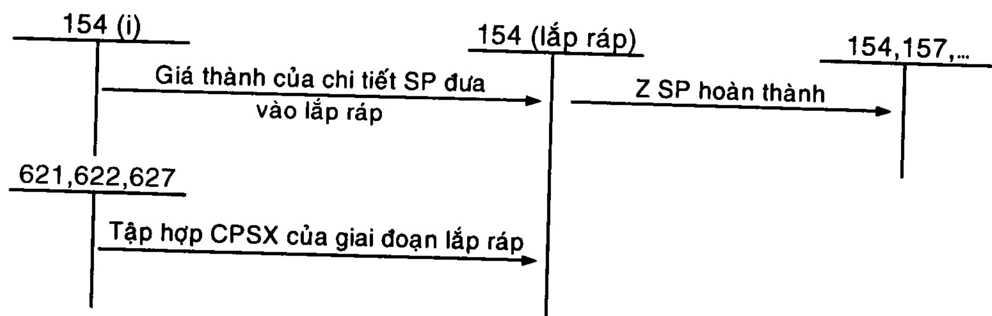
- Công thức tính giá thành trong trường hợp này được trình bày ở chương 1.

- *Sơ đồ hạch toán*

(a) Hạch toán ở từng bộ phận (giai đoạn) sản xuất chi tiết sản phẩm:



(b) Hạch toán ở bộ phận lắp ráp



Hạch toán tổng hợp cũng tương tự như các trường hợp trình bày ở 7.231, 7232 (*độc giả có thể xem nội dung hạch toán giá thành của trường hợp này trong bài tập 37 của cuốn tài liệu "Hệ thống BT và NL kế toán" của cùng tác giả).*

7.2.4. Phương pháp định mức:

Phương pháp này chỉ áp dụng được trong những doanh nghiệp đã xác lập được hệ thống các định mức về chi phí vật liệu, nhân công cũng như có dự toán về chi phí phục vụ và quản lý sản xuất cho từng loại sản phẩm được sản xuất ra, ngay cả các chi tiết sản phẩm để tạo nên sản phẩm hoàn chỉnh. Nói cách khác, doanh nghiệp phải xác lập được giá thành định mức cho từng loại sản phẩm trên cơ sở các định mức tiêu hao hiện hành.

Phương pháp định mức cho phép phát hiện một cách nhanh chóng những khoản chênh lệch về chi phí phát sinh thực tế so với định mức của từng khoản mục, theo từng nơi phát sinh chi phí cũng như đối tượng chịu chi phí, các nguyên nhân dẫn đến những thay đổi này... Những phát hiện này có được ngay trong quá trình phát sinh và hình thành các loại chi phí – ngay trong quá trình sản xuất – nên giúp cho nhà quản lý có những căn cứ đề ra những quyết định hữu ích, kịp thời nhằm tiết kiệm chi phí, ngăn chặn được những hiện tượng lãng phí, sử dụng chi phí đúng mục đích, có hiệu quả nhằm hạ thấp giá thành sản phẩm.

Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất trong phương pháp này cũng là từng loại sản phẩm, từng phân xưởng hoặc giai đoạn sản xuất. Đối tượng tính giá thành, là chi tiết sản phẩm và sản phẩm hoàn chỉnh.

Công thức tính giá thành theo phương pháp định mức được nêu lại:

Giá thành thực tế	=	Giá thành định mức	±	Chênh lệch do thay đổi định mức	±	Chênh lệch do thực hiện định mức

Qua công thức này thấy rằng để xác định được giá thành thực tế của sản phẩm, kế toán phải tổ chức xác định giá thành định mức vào đầu kỳ sản xuất trên cơ sở các định mức hiện hành, đồng thời phải theo dõi chi tiết những biến động của chi phí thực tế so với định mức trong trường hợp thay đổi định mức (xác lập định mức mới) và thực hiện định mức – tiết kiệm hoặc lãng phí so với định mức trong quá

trình sử dụng các yếu tố của quá trình sản xuất. Việc theo dõi sự biến động so với định mức cần phải gắn liền với từng đối tượng chịu chi phí, theo từng khoản mục chi phí. Tổ chức theo dõi chặt chẽ, kịp thời và chính xác những thay đổi so với định mức trong quá trình sản xuất sản phẩm là vấn đề có ý nghĩa quan trọng không chỉ đối với công tác hạch toán giá thành mà còn phục vụ thiết thực và có hiệu quả cho công tác hạch toán nội bộ trong doanh nghiệp.

Một điểm cần lưu ý trong việc tổ chức theo dõi chi phí theo phương pháp định mức là bất kỳ khoản mục chi phí thuộc bất kỳ đối tượng hạch toán chi phí nào cũng phải theo dõi riêng biệt cho 3 bộ phận: định mức, chênh lệch do thay đổi định mức và chênh lệch do thực hiện định mức. Khoản chịu lệch so với định mức phát sinh trong kỳ liên quan đến cả sản phẩm hoàn thành lẫn sản phẩm dở dang cuối kỳ, do vậy cần phải phân bổ cho sản phẩm hoàn thành và sản phẩm dở dang cuối kỳ theo tỷ lệ với chi phí định mức.

8. Kế toán sản phẩm hỏng

Sản phẩm hỏng là những sản phẩm đang trong quá trình sản xuất hoặc đã sản xuất xong nhưng có những sai phạm về mặt tiêu chuẩn kỹ thuật liên quan chất lượng, mẫu mã, quy cách. Những sai phạm này có thể do những nguyên nhân liên quan trình độ lành nghề, chất lượng vật liệu, tình hình trang bị kỹ thuật, việc chấp hành kỷ luật lao động, sự tác động của điều kiện tự nhiên...

Tạo ra sản phẩm hư hỏng là gây ra những tổn thất nhất định đối với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và nếu không có biện pháp kiểm tra chặt chẽ để sản phẩm hỏng đưa ra thị trường thì tổn thất này có thể hết sức lớn lao liên quan đến uy tín sản xuất của doanh nghiệp. Tuy nhiên khi nói đến sản phẩm hỏng cần phân biệt làm 2 trường hợp: sản phẩm hỏng trong định mức cho phép và sản phẩm ngoài định mức (*hoặc vượt định mức quy định*).

- Sản phẩm hỏng trong định mức bao gồm những sản phẩm hỏng nằm trong giới hạn cho phép xảy ra do đặc điểm và điều kiện sản xuất cũng như đặc điểm của bản thân sản phẩm được sản xuất. Các khoản thiệt hại liên quan đến sản phẩm hỏng trong định mức như chi phí sửa chữa, trị giá của sản phẩm hỏng không sửa chữa được sau khi trừ phần phế liệu tận thu... được tính vào giá thành của sản phẩm hoàn thành.

- Sản phẩm hỏng ngoài định mức bao gồm những sản phẩm hỏng

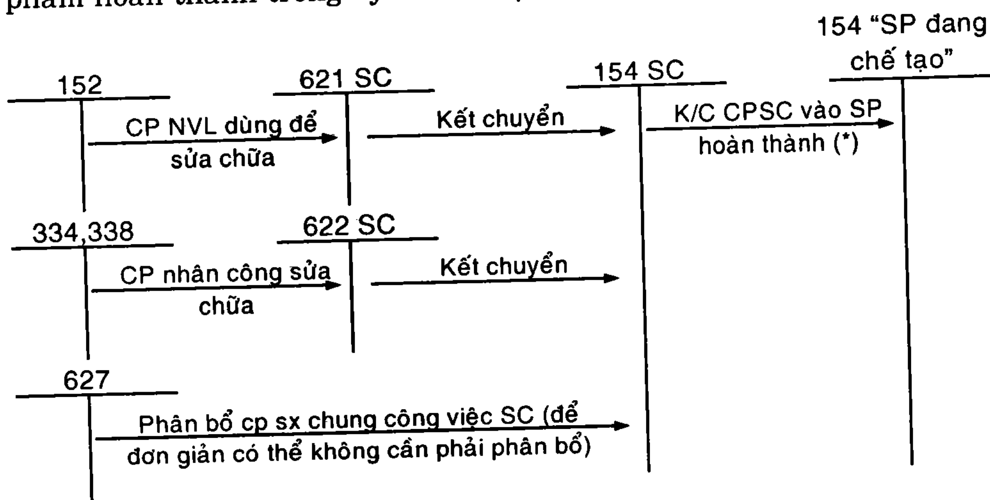
vượt qua giới hạn cho phép do những nguyên nhân khách quan hoặc chủ quan gây ra đối tượng sản phẩm hỏng ngoài định mức thì các khoản thiệt hại về mặt chi phí liên quan đến nó không được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành mà xử lý tương ứng với những nguyên nhân gây ra.

8.1. Sản phẩm hỏng trong định mức

Sản phẩm hỏng trong định mức thông thường xảy ra ngay trong quá trình sản xuất nhưng rất khó xác định một cách chính xác thời điểm gây ra, do vậy khi phát hiện có sản phẩm hỏng nằm trong định mức có thể xử lý theo các hướng sau:

8.1.1. Đối với sản phẩm hỏng sửa chữa được:

Chi phí sửa chữa được hạch toán vào những khoản mục chi phí sản xuất sản phẩm phù hợp với nội dung của từng khoản chi phí sửa chữa để cuối kỳ kết chuyển vào giá thành của sản phẩm hoàn thành trong kỳ. Hoặc theo dõi chi tiết chi phí sửa chữa để tổng hợp toàn bộ chi phí sửa chữa phát sinh, sau đó kết chuyển vào giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ. Sơ đồ hạch toán:



(*) Việc kết chuyển có thể chi tiết theo từng khoản mục chi phí (621, 622)

8.2.1. Đối với sản phẩm hỏng không sửa chữa được thì cần phải xác định trị giá của bản thân sản phẩm hỏng

Do không xác định sản phẩm hỏng xảy ra vào lúc nào nên để đơn giản cho việc hạch toán có thể chỉ tính phần chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho sản phẩm hỏng theo mức độ 100% (tương đương với sản

phẩm hoàn thành) và đương nhiên khoản thiệt hại này được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Về mặt phản ánh có thể thực hiện theo 2 cách:

(1) Không tổ chức theo dõi riêng thiệt hại sản phẩm hỏng mà coi như nằm trong giá thành sản phẩm hoàn thành, chỉ ghi giảm chi phí của sản phẩm hoàn thành về khoản phế liệu tận thu được.

Ví dụ: Toàn bộ các khoản chi phí để sản xuất 10.000 sản phẩm là 10.000.000 trong đó chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là 6.000.000. Thực tế có 100 sản phẩm bị hỏng không sửa chữa được nằm trong định mức cho phép, số còn lại đã hoàn thành và nhập kho. Khoản phế liệu tận thu được từ số sản phẩm hỏng này là 30.000.

Trị giá sản phẩm hỏng: $\frac{6.000}{10.000} \times 100 = 60.000$

Như vậy khoản chi phí mà sản phẩm hoàn thành phải chịu do có sản phẩm hỏng là: 60.000 – 30.000= 30.000

Giá thành 1 sản phẩm hoàn thành $= \frac{9.970.000}{9.900} = 1.007$

621,622,627	
	10.000.000 (1)

154 sp đang chế tạo	
(1) 10.000.000	30.000 (2a)
	9.970.000 (2b)

152 (phế liệu)	
(2a) 30.000	

155	
(2b) 9.970.000	

(2) Tổ chức theo dõi riêng chi phí sản phẩm hỏng và sau đó kết chuyển khoản thiệt hại thực tế vào giá thành sản phẩm hoàn thành.

Lấy ví dụ trên thực hiện theo cách này:

621,622,627	
	10.000.000

154 sp đang chế tạo	
(1)10.000.000	60.000(2)
(3b) 30.000	9.970.000 (4)

154 sp hỏng	
60.000	30.000 (3a)
	30.000 (3b)

152 (phế liệu)	
(3a) 30.000	

155	
(4) 9.970.000	

8.2. Sản phẩm hỏng ngoài định mức

Sản phẩm hỏng ngoài định mức bao gồm sản phẩm đang sản xuất, sản xuất vừa hoàn thành, sản phẩm hỏng phát hiện trong kho

hoặc đang gởi bán cũng như đã bán cho khách hàng. Sản phẩm hỏng ngoài định mức cũng có thể sửa chữa được hoặc không sửa chữa được. Các khoản chi phí của sản phẩm hỏng không được hạch toán và giá thành sản phẩm hoàn thành mà phải coi đó là những khoản chi phí kịp thời được xử lý phù hợp với những nguyên nhân gây ra.

8.2.1. Đối với sản phẩm hỏng xảy ra trong quá trình sản xuất và sửa chữa được

(1) Tập hợp chi phí sửa chữa:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Nợ TK 621 / Có TK 152
- Chi phí nhân công trực tiếp: Nợ TK 622 / Có TK 334,338

(2) Tổng hợp chi phí sửa chữa:

Nợ TK 154 "sửa chữa sản phẩm hỏng"

Có TK 621

Có TK 622

Có TK 627 → nếu phân bổ chi phí SX chung.

(3) Căn cứ vào kết quả xử lý để phản ánh:

Nợ TK 1388 → bồi thường

Nợ TK 811 → coi như khoản tổn thất

Có TK 154 "sửa chữa sản phẩm hỏng"

8.2.2. Đối với sản phẩm hỏng phát hiện trong kho, đã gởi bán hoặc đã bán xong bị trả lại và sửa chữa được

(1) Khi chuyển sản phẩm vào sửa chữa sẽ ghi :

Nợ TK 154 "sửa chữa sản phẩm hỏng"

Có TK 155,157,632

(2) Tập hợp chi phí sửa chữa như đã nêu ở 8.21.

(3) Tổng hợp chi phí sửa chữa thực tế phát sinh đã kết chuyển:

Nợ TK 154 / Có TK 621,622,627

(nếu có phân bổ chi phí sản xuất chung)

(4) Nhập lại kho thành phẩm theo đúng giá trị đã chuyển sang sửa chữa

Nợ TK 155 / Có TK 154 "sửa chữa sản phẩm hỏng"

(5) Khoản chi phí sửa chữa phát sinh căn cứ kết quả xử lý đã phản ánh

Nợ TK 1388,811 / Có TK 154 "sửa chữa sản phẩm hỏng"

8.2.3. Đối với sản phẩm hỏng không sửa chữa được

(1) Khi phát hiện sản phẩm hỏng không sửa chữa được, nếu là trong quá trình sản xuất thì xác định trị giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, còn nếu đã hoàn thành thì căn cứ vào giá thành (hoặc giá xuất kho để ghi).

Nợ TK 154 "sản phẩm hỏng"

Có TK 154 "sản phẩm đang chế tạo"

Có TK 155 → sản phẩm hỏng trong kho

Có TK 157 → sản phẩm phải đi bán bị hỏng

Có TK 632 → sản phẩm bán rồi bị trả lại do bị hỏng

Nợ TK 152 (phế liệu)

Có TK 154 "sản phẩm hỏng"

(2) Căn cứ vào kết quả xử lý để phản ánh số còn lại:

Nợ TK 1388 → phải bồi thường

Nợ TK 811 → coi như khoản tổn thất

Có TK 154 → "sản phẩm hỏng"

Nhận xét: Việc sử dụng chi tiết của TK 154 để theo dõi chi phí về sản phẩm hỏng là phù hợp với hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay bởi chi phí về sản phẩm có thể được tính vào giá thành hoặc phải xử lý vào các tài khoản khác nhưng điều này không thể xác định ngay lúc phát sinh, nói cách khác việc xử lý chi phí về sản phẩm hỏng lại có sự gián đoạn về mặt thời gian kể từ lúc phát sinh chi phí đến lúc được xử lý để kết chuyển. Suy cho cùng, chi phí về sản phẩm trong thời gian chưa xử lý là một phần trong chi phí sản xuất của doanh nghiệp mặc dù những chi phí ngoài dự kiến.

9. Kế toán thiệt hại ngừng sản xuất:

Trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp có thể xảy ra những khoản thời gian phải ngừng sản xuất do các nguyên nhân khách quan hoặc chủ quan gây ra: thiết bị sản xuất bị hư hỏng, thiếu nguyên vật liệu, thiếu năng lượng, thiên tai, hỏa hoạn...Thời gian ngừng sản xuất là thời gian không tạo ra sản phẩm nhưng vẫn phát sinh nhiều loại chi phí để bảo vệ tài sản, bảo đảm đời sống cho người lao động, duy trì các hoạt động quản lý,... Các khoản chi phí phát sinh trong thời

gian ngừng sản xuất không tham gia vào quá trình tạo ra sản phẩm nên về nguyên tắc không thể tính trong giá thành sản xuất sản phẩm mà đó là chi phí thời kỳ phải xử lý ngay trong kỳ kế toán.

- Đối với những khoản chi phí phát sinh trong thời gian ngừng sản xuất, kế toán sẽ ghi:

Nợ TK 811

Có TK 334,338,152...

- Tuy nhiên trường hợp ngừng sản xuất theo kế hoạch có tính chất tạm thời do tính thời vụ, do để bảo dưỡng, sửa chữa máy móc... và doanh nghiệp có lập dự toán chi phí của thời gian ngừng sản xuất thì kế toán căn cứ vào dự toán để trích trước tính vào chi phí sản xuất kinh doanh.

Nợ TK 622,627

Có TK 335

Khi phát sinh chi phí thực tế sẽ ghi:

Nợ TK 335

Có TK 334,338,152...

Cuối niên độ phải điều chỉnh số trích trước so với số thực tế phát sinh.

Sau đây giới thiệu qua 1 số phương pháp tính giá thành sản phẩm được sử dụng trong kế toán Mỹ và 1 số nước khác. Những phương pháp này về cơ bản cũng có nhiều điểm giống như trong kế toán Việt Nam, nhưng cũng có 1 số điểm khá độc đáo mà chúng ta có thể nghiên cứu và ứng dụng khá phù hợp vào tình hình hoạt động của các doanh nghiệp trong giai đoạn hiện nay cũng như về lâu dài.

*** Phương pháp tính giá thành theo công việc (Job order Costing)**

Phương pháp tính giá thành theo công việc áp dụng phù hợp cho những doanh nghiệp sản xuất đơn chiếc hoặc theo đơn đặt hàng hoặc sản xuất theo lô, theo đợt riêng biệt và bản thân chúng có sự khác nhau về loại nguyên vật liệu sản xuất, kỹ thuật chế tạo sản phẩm. Phương pháp tính giá thành theo công việc phù hợp cho các doanh nghiệp đóng tàu, xây dựng, sản xuất máy móc thiết bị...

Để thực hiện việc tính giá thành theo công việc thì việc tổ chức chi phí sản xuất phát sinh phải theo nguyên tắc sau:

- Đối với chi phí nguyên vật liệu sử dụng trực tiếp cho quá trình chế tạo sản phẩm–gọi là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, được tổ chức theo dõi chi tiết cho từng loại sản phẩm, công việc được sản xuất.

- Đối với chi phí liên quan đến bộ phận lao động trực tiếp thực hiện quá trình chế tạo sản phẩm – gọi là chi phí nhân công trực tiếp cũng được tổ chức theo dõi riêng cho từng loại sản phẩm hoặc công việc được sản xuất.

- Đối với chi phí phục vụ và quản lý hoạt động sản xuất gọi chung là chi phí sản xuất chung bao gồm các khoản: nguyên vật liệu gián tiếp, nhân công gián tiếp, khấu hao nhà xưởng máy móc sản xuất, chi phí về dụng cụ nhỏ, chi phí điện, nước, điện thoại,... Chi phí sản xuất chung được tổ chức theo dõi theo trung tâm chi phí. Trung tâm chi phí được chia thành 2 loại: trung tâm sản xuất và trung tâm phục vụ.

+ Trung tâm sản xuất là bộ bộ phận thực hiện việc sản xuất ra một hoặc 1 số sản phẩm hoặc cũng có thể là một bộ phận nào đó của sản phẩm–thông thường trung tâm sản xuất là phân xưởng sản xuất.

+ Trung tâm phục vụ là bộ phận được tổ chức để phục vụ cho các trung tâm sản xuất hoặc phục vụ cho nhu cầu chung của toàn doanh nghiệp.

Việc tập hợp chi phí sản xuất chung và phân bổ chi phí sản xuất chung cho sản phẩm được thực hiện theo các bước sau:

Bước 1: Tập hợp chi phí theo từng trung tâm: trung tâm sản xuất và trung tâm phục vụ.

Bước 2: Phân bổ chi phí của trung tâm phục vụ cho các đối tượng sử dụng và trung tâm sản xuất.

Bước 3: Phân bổ chi phí của trung tâm sản xuất cho các sản phẩm được trung tâm sản xuất ra.

Việc chọn lựa tiêu thức phân bổ chi phí của trung tâm phục vụ và của trung tâm sản xuất cần phải căn cứ vào tính chất và đặc điểm phục vụ cũng như sản xuất để lựa chọn cho phù hợp.

+ Đối với trung tâm phục vụ có thể phân bố theo một trong các tiêu thức: chi phí nhân công trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí trực tiếp, diện tích mặt bằng sử dụng...

Đối với trung tâm sản xuất có thể phân bố theo số giờ máy chạy, giờ lao động trực tiếp, chi phí trực tiếp...

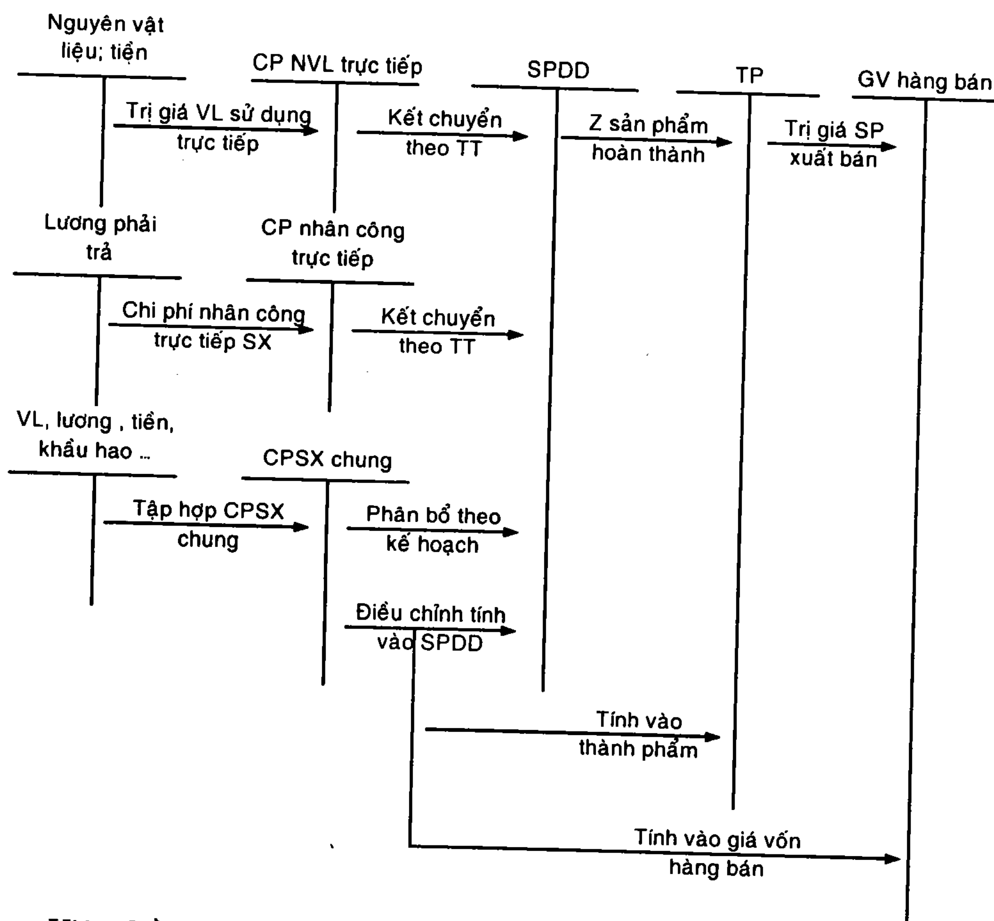
Tuy nhiên để bảo đảm tính hợp lý của việc phân bố chi phí sản xuất chung vào sản phẩm trong năm thông thường hàng tháng tiến hành phân bố theo tỷ lệ kế hoạch và sẽ điều chỉnh thực tế vào cuối năm. Tỷ lệ phân bố kế hoạch có thể tính theo công thức sau:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ kế hoạch} = \frac{\text{Chi phí sản xuất chung theo kế hoạch năm}}{\text{Tổng số khối lượng xác định theo tiêu thức chọn phân bổ}}$$

$$\text{Mức phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng tháng} = \text{Tỷ lệ phân bổ kế hoạch (định trước)} \times \text{Khối lương thực tế phát sinh trong tháng xác định theo tiêu thức chọn phân bổ}$$

Khoản chi phí sản xuất chung phát sinh > hoặc < số đã phân bổ theo kế hoạch sẽ điều chỉnh cho sản phẩm dở dang, thành phẩm và giá vốn hàng bán theo tỷ lệ với trị giá thực tế hiện có được xác định vào thời điểm điều chỉnh. Trường hợp khoản chênh lệch không đáng kể thì điều chỉnh toàn bộ vào giá vốn hàng bán (*do không ảnh hưởng lớn kết quả kinh doanh*).

Quy trình hạch toán chi phí và tính giá thành theo phương pháp tính giá thành theo công việc được thể hiện qua sơ đồ sau:



Việc điều chỉnh có thể ghi ngược lại nếu số phân bố kế hoạch lớn hơn số thực tế phát sinh.

Thực chất của phương pháp này là phương pháp đơn đặt hàng trong kế toán ở Việt Nam.

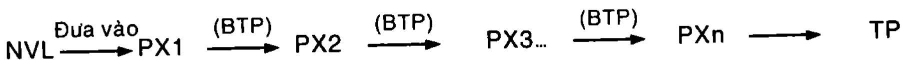
*** Phương pháp xác định giá thành theo quá trình sản xuất (Process costing)**

Đối với những doanh nghiệp mà quá trình chế tạo sản phẩm được thực hiện qua nhiều giai đoạn chế biến hoặc lắp ráp và quá trình sản xuất chỉ sản xuất ra 1 hoặc 1 số nhất định sản phẩm đồng nhất và hàng loạt thì sử dụng phương pháp xác định giá thành theo quá trình sản xuất.

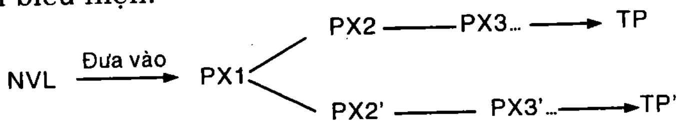
Đặc điểm sản xuất của những doanh nghiệp này là quá trình sản xuất được thực hiện trên nhiều phân xưởng sản xuất và giữa các phân xưởng có mối liên hệ có tính chất liên tục hoặc có tính chất song

song để tạo ra 1 hoặc 1 số thành phẩm nhất định.

Các phân xưởng có mối liên hệ có tính chất liên tục trong quá trình tạo ra sản phẩm biểu hiện:

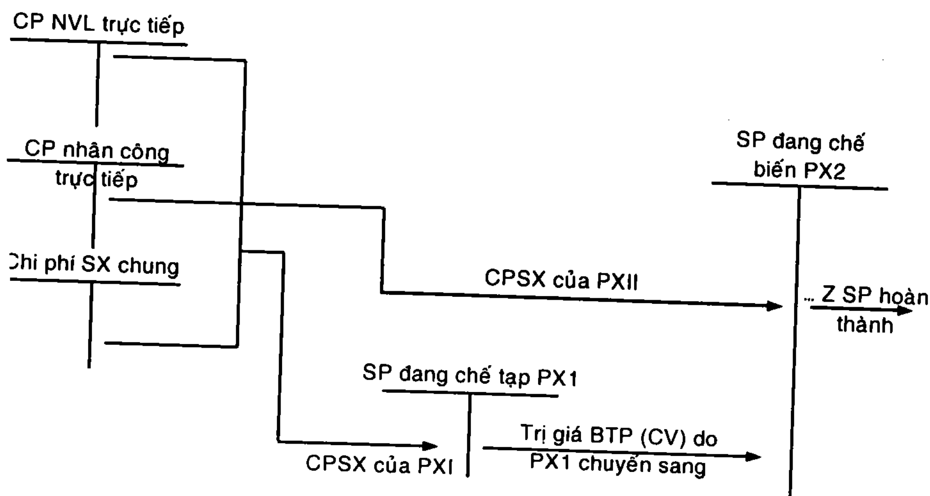


Các phân xưởng có tính chất song song trong quá trình tạo ra sản phẩm biểu hiện:



Để hạch toán giá thành sản phẩm hoàn chỉnh thì kế toán phải tổ chức theo dõi chi phí sản xuất theo từng phân xưởng sản xuất cụ thể và tiến hành kết chuyển chi phí của BTP hoặc công việc của phân xưởng trước chuyển vào phân xưởng tiếp theo, và cho đến phân xưởng cuối cùng để tạo ra sản phẩm hoàn chỉnh. Chi phí sản xuất của từng phân xưởng cũng bao gồm 3 khoản: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các khoản chi phí này được tổ chức theo dõi riêng và cuối mỗi tháng kết chuyển để xác định tổng chi phí phát sinh và xác định mức chi phí phải kết chuyển vào chi phí của phân xưởng tiếp theo.

Như vậy việc tổ chức kế toán chi phí ở mỗi phân xưởng, đều phải có các tài khoản để theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung và TK sản phẩm dở dang để tổng hợp chi phí sản xuất. Riêng trong chi phí của phân xưởng thứ 2 trở đi bên cạnh các khoản chi phí như trên, còn có cả trị giá của bán thành phẩm hoặc công việc do phân xưởng trước chuyển sang. Phương pháp hạch toán được mô tả tổng quát qua sơ đồ sau:



Chi phí sản xuất của từng phân xưởng sản xuất vừa liên quan đến sản phẩm (CV) đã hoàn thành và đang chế tạo vào cuối kỳ. Do vậy để tính trị giá BTP (CV) chuyển sang phân xưởng tiếp theo cũng như để tính giá thành sản phẩm hoàn chỉnh, kế toán cần phải xác định sản phẩm hoàn thành tương đương nhằm xác định chi phí sản xuất dở dang chuyển tháng sau. Có 2 phương pháp được sử dụng để tính sản phẩm tương đương.

Phương pháp trung bình cộng (Weighted – average method): theo phương pháp này thì sản phẩm hoàn thành tương đương được xác định theo công thức:

Khối lượng sản phẩm tương đương	=	Khối lượng sản phẩm hoàn thành	+	Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang

Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính riêng cho chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí chuyển đổi (chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung).

- Đối với nguyên vật liệu:

Khối lượng sản phẩm tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ	=	Khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ	x	Tỷ lệ % nguyên vật liệu trực tiếp đưa vào sử dụng

- Đối với chi phí CĐ:

Khối lượng sản phẩm tương đương của sản phẩm dở dang	=	Khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ	x	Tỷ lệ % mức độ hoàn thành của sản phẩm

Cách tính này về cơ bản cũng tương tự như phương pháp ước lượng sản phẩm tương đương của Việt Nam. Chỉ có điều khác là cả về nguyên vật liệu trực tiếp cũng phải tính sản phẩm tương đương để xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ.

Ví dụ: Tại 1 doanh nghiệp sản xuất có tài liệu sau:

Chỉ tiêu	Số lượng	% hoàn thành	
		NVL trực tiếp	Chi phí chuyển đổi
- Dở dang đầu kỳ	10	100	80
- Bắt đầu đưa vào sx trong kỳ	190		
- Hoàn thành trong kỳ	150		
- Dở dang cuối kỳ	50	60	40

Như vậy:

Đối với chi phí NVL trực tiếp:

Khối lượng tương tương của sản phẩm dở dang cuối kỳ

50sp x 60%= 30sp

Khối lượng sản phẩm tương đương

150sp + 30sp= 180sp

Đối với chi phí chuyển đổi:

Khối lượng tương tương của sản phẩm dở dang cuối kỳ

50sp x 40%= 20sp

Khối lượng sản phẩm tương đương

150sp + 20sp= 170sp

Phương pháp FIFO (First in – First out):

Theo phương pháp này sản phẩm hoàn thành tương đương phải tính cho sản phẩm dở dang đầu kỳ, sản phẩm bắt đầu chế tạo trong kỳ và hoàn thành và sản phẩm dở dang cuối kỳ. Về cách tính cũng tính riêng cho chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí chuyển đổi.

Khối lượng sản phẩm tương đương = Khối lượng tương đương của SP DD đầu kỳ + Khối lượng sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ và hoàn thành - Khối lượng tương đương của SP DD cuối kỳ

Khối lượng sản phẩm bắt đầu sản xuất = Khối lượng sản phẩm - Khối lượng sản phẩm dở

trong kỳ và hoàn thành		hoàn thành trong kỳ		dang đầu kỳ

- Đối với nguyên vật liệu trực tiếp:

Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ	=	Khối lượng SP dở dang đầu kỳ	x	Tỷ lệ % NVL trực tiếp còn phải đưa vào sử dụng

Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ tính tương tự như phương pháp trung bình cộng.

- Đối với chi phí chuyển đổi:

Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ	=	Khối lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ	x	% của mức độ chưa hoàn thành

Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ tính tương tự như phương pháp trung bình cộng.

Ví dụ: Cũng lấy tài liệu của ví dụ trên nhưng tính theo phương pháp FIFO.

Sản phẩm tương đương được xác định theo bảng sau:

	Chi phí NVL trực tiếp	Chi phí chuyển đổi
- Sản phẩm dở dang đầu kỳ	10 x 0%= 0	10 x 20%= 2
- Khối lượng sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ và hoàn thành	140	140
- Sản phẩm dở dang cuối kỳ	50 x 60%= 30	50 x 40%= 20
- Khối lượng sản phẩm tương đương	170	162

Nhận xét: Phương pháp trung bình cộng có ưu điểm là đơn giản trong tính toán nhưng tính chính xác không cao; ngược lại phương pháp FIFO có tính chính xác cao hơn nhưng việc tính toán thì phức tạp hơn. Tuy nhiên, dùng phương pháp nào là do doanh nghiệp tự quyết định căn cứ vào đặc điểm sản xuất và trình độ quản lý nhưng phải đảm bảo nguyên tắc nhất quán.

Qua những nội dung giới thiệu về phương pháp xác định giá thành theo quá trình sản xuất thấy rằng đây chính là phương pháp phân bước trong kế toán Việt Nam (phương pháp kết chuyển tuần tự).

Cũng cần chú ý thêm, nếu quá trình sản xuất phải qua những giai đoạn hoặc phân xưởng sản xuất nhưng không tạo ra bán thành phẩm

hoặc không có yêu cầu xác định giá thành bán thành phẩm thì kế toán không cần mở TK sản phẩm dở dang cho từng giai đoạn hoặc phân xưởng mà chỉ cần mở 1 tài khoản sản phẩm dở dang ở giai đoạn hoặc phân xưởng cuối cùng và tất nhiên chi phí của SPDD của tài khoản này cũng bao gồm chi phí dở dang tất cả các giai đoạn chế biến hoặc phân xưởng sản xuất thuộc quy trình chế biến (về bản chất cũng tương tự phương pháp kết chuyển song song trong kế toán Việt Nam).

Ngoài 2 phương pháp nêu trên, hiện nay ở một số nước còn sử dụng phương pháp tính giá thành sản phẩm theo phương pháp ABC (Activity based costing). Đặc điểm của phương pháp này là thực hiện việc phân bố chi phí sản xuất chung gắn liền với mức độ hoạt động của đối tượng được phân bổ. Mức độ hoạt động của một đối tượng nào đó là khả năng gây ra chi phí thuộc về một hoặc một số nguyên nhân nhất định.

Như chúng ta đều biết, chi phí sản xuất chung có thể phân thành 2 loại: chi phí khả biến và chi phí bất biến.

+ Chi phí khả biến hay còn gọi là chi phí biến đổi ngắn hạn: loại chi phí này biến đổi gắn liền với sự thay đổi của mức độ sản xuất.

+ Chi phí bất biến hay còn gọi là chi phí biến đổi dài hạn: loại chi phí này không biến đổi đồng thời với sự thay đổi của mức độ sản xuất nhưng nếu xét trong một thời gian dài nó vẫn có sự biến đổi theo tính chất phức tạp của sản xuất và quy mô sản xuất.

Sự biến đổi của chi phí biến đổi ngắn hạn diễn ra thường xuyên và phụ thuộc chủ yếu vào số lượng hoạt động như số giờ máy chạy, số lượng công nhân, số giờ lao động trực tiếp... còn chi phí biến đổi dài hạn biến động ít, diễn ra từ từ và chịu sự tác động của những nguyên nhân mang tính gián tiếp, gắn liền với tình hình phục vụ sản xuất và quản lý của các bộ phận có liên quan.

Như vậy dựa vào những nguyên nhân gây ra chi phí như số giờ máy chạy, số lần máy chạy, đơn vị nhiên liệu tiêu hao, số lượng nhân công trực tiếp, số giờ lao động trực tiếp,... để tiến hành phân bổ những khoản thuộc chi phí cho từng đối tượng tính giá thành sẽ làm cho cấu thành chi phí sản xuất chung trong giá thành sản phẩm có độ chính xác cao hơn phương pháp phân bổ thông thường như lâu nay vẫn sử dụng. Tuy nhiên để sử dụng được phương pháp ABC thì yêu cầu kế toán phải tổ chức theo dõi và phân loại chi phí sản xuất chung một

cách khoa học chặt chẽ cho phù hợp với sự biến động của chi phí và những nguyên nhân cụ thể gây ra chi phí cũng như sự biến đổi của nó.

B. NGÀNH NÔNG NGHIỆP

I. ĐẶC ĐIỂM CỦA SẢN XUẤT NÔNG NGHIỆP CHI PHỐI ĐẾN CÔNG TÁC KẾ TOÁN:

1.1. Sản xuất nông nghiệp là một ngành sản xuất vật chất quan trọng tạo ra các loại lương thực, thực phẩm để đáp ứng nhu cầu tiêu dùng cho toàn xã hội và còn có một bộ phận đáng kể được xuất khẩu. Sản xuất nông nghiệp bao gồm hai ngành sản xuất chủ yếu là ngành trồng trọt và ngành chăn nuôi, ngoài ra để bảo quản sản phẩm và tăng giá trị của sản phẩm nông nghiệp thì trong ngành nông nghiệp nói chung và trong doanh nghiệp nông nghiệp nói riêng còn có hoạt động chế biến mang tính chất công nghiệp. Nếu đứng trên giác độ tổ chức quản lý và kỹ thuật sản xuất thì hoạt động này cũng được xem là ngành sản xuất độc lập: ngành chế biến. Như vậy, hoạt động sản xuất trong ngành nông nghiệp được phân loại thành ba hoạt động chính: trồng trọt, chăn nuôi và chế biến.

Bên cạnh các hoạt động chính như nêu trên, trong ngành nông nghiệp còn có những hoạt động sản xuất phụ có tính đặc thù để phục vụ cho hoạt động chính như: sản xuất phân bón, thực hiện công việc vận chuyển, làm đất, chăm sóc, thu hoặc sản phẩm...

Các hoạt động này cũng hết sức cần thiết và quan trọng, nó có thể được tổ chức thành những đơn vị hạch toán độc lập để phục vụ cho nội bộ ngành hoặc thành những đội sản xuất (phân xưởng sản xuất) riêng để phục vụ cho nội bộ doanh nghiệp.

Sản xuất nông nghiệp được thực hiện bởi nhiều loại hình khác nhau từ kinh tế phụ gia đình đến các hộ cá thể chuyên sản xuất nông nghiệp và các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp. Nếu xét về mặt sở hữu thì doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp bao gồm cả những loại hình thuộc sở hữu nhà nước, thuộc sở hữu tập thể và sở hữu tư nhân, còn nếu xét về mặt tổ chức thì nó cũng rất đa dạng bao gồm từ cấp tổng công ty, các loại công ty, hợp tác xã sản xuất và các doanh nghiệp tư nhân. Nói chung, về mặt sở hữu và hình thức tổ chức thì các loại hình doanh nghiệp trong sản xuất nông nghiệp cũng giống

như những ngành sản xuất khác.

1.2. Sản xuất nông nghiệp là ngành sản xuất vật chất có những điểm đặc thù so với những ngành khác, biểu hiện ở các mặt:

(1) Hoạt động sản xuất gắn liền với đất đai - tư liệu sản xuất cơ bản, chủ yếu và không thể thay thế được. Đặc điểm này chi phối trực tiếp đến việc quản lý, sử dụng đất đai gắn liền với phạm vi, địa hình, độ phì cũng như các điều kiện tự nhiên khác (thổ nhưỡng, khí hậu, nguồn nước).

(2) Đối tượng sản xuất là các cây con có qui luật phát sinh, phát triển hết sức riêng biệt. Đặc điểm này tạo nên tính đa dạng và phức tạp trong tổ chức theo dõi việc đầu tư chi phí gắn liền với từng đối tượng cụ thể để phục vụ cho việc xác định cơ cấu cây trồng, vật nuôi phù hợp; đánh giá hiệu quả sản xuất kinh doanh và xác định kết quả hoạt động.

(3) Sản xuất mang tính thời vụ, phụ thuộc nhiều mặt vào điều kiện tự nhiên (thời tiết, khí hậu...), thời gian lao động nhỏ hơn thời gian sản xuất và mức hao phí lao động có sự khác biệt lớn trong từng giai đoạn nhất định của quá trình sản xuất. Đặc điểm này làm cho việc phát sinh và hình thành chi phí không có tính chất ổn định mà có sự chênh lệch rất lớn trong từng thời kỳ phát triển của cây trồng, vật nuôi. Nó đòi hỏi phải có phương pháp theo dõi và phân bổ thích ứng nhằm phản ánh đúng đắn chất lượng, hiệu quả cũng như kết quả sản xuất kinh doanh.

(4) Luân chuyển sản phẩm trong nội bộ doanh nghiệp diễn ra rất phổ biến biểu hiện ở chỗ sản phẩm của kỳ này làm vật liệu cho kỳ sau, sản phẩm của ngành này làm vật liệu cho ngành khác, thậm chí còn có sự chuyển hóa rất đặc biệt: cùng là một đối tượng nhưng có thể là chi phí sản xuất dở dang, cũng có thể là sản phẩm thương phẩm, cũng có thể là một dạng của tư liệu sản xuất (vật liệu hoặc tài sản cố định). Đặc điểm này chi phối đến việc xác định phương pháp tính giá trong cung cấp lẫn nhau, cũng như việc tổ chức theo dõi quá trình cung cấp để phục vụ cho yêu cầu đánh giá đúng đắn hiệu quả và kết quả sản xuất kinh doanh của từng kỳ sản xuất, từng ngành sản xuất trong doanh nghiệp.

(5) Sản xuất thường trải ra trên địa bàn rộng; việc quản lý và sử dụng tài sản, tiền vốn, lao động có những sự khác biệt liên quan đến

những điều kiện tự nhiên - kinh tế - xã hội nhất định. Đặc điểm này chi phối đến việc tổ chức bộ máy kế toán cũng như việc tổ chức thu nhận và cung cấp những nguồn thông tin phục vụ cho yêu cầu hạch toán kinh tế nội bộ cũng như yêu cầu khoán sản phẩm trong nông nghiệp.

1.3. Khoán sản phẩm đến hộ gia đình trong các doanh nghiệp nông nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp sản xuất trồng trọt cây lâu năm là 1 trong những chính sách có ý nghĩa và tác dụng hết sức to lớn đến việc phát triển sản xuất nông nghiệp nói chung và các doanh nghiệp nhà nước sản xuất nông nghiệp nói riêng. Khoán sản phẩm đã làm cho việc tổ chức sản xuất và quản lý ở doanh nghiệp có những sự thay đổi quan trọng ảnh hưởng đến quá trình phát sinh và hình thành các loại chi phí khác nhau, đồng thời cũng tạo ra mối quan hệ đặc thù giữa doanh nghiệp với người nhận khoán và các tổ, đội sản xuất trong việc thực hiện trách nhiệm, nghĩa vụ cũng như bảo đảm quyền lợi cho nhau gắn liền với hợp đồng khoản đã được xác định.

Tất cả các đặc điểm về tự nhiên, kinh tế, tổ chức, kỹ thuật và quản trị trong sản xuất nông nghiệp đã tạo ra cho công tác kế toán ở doanh nghiệp nông nghiệp có những điểm đặc thù cần được nghiên cứu để vận dụng phù hợp, bao gồm trên tất cả các mặt chứng từ kế toán, sổ kế toán, hệ thống tài khoản, báo cáo kế toán, các phương pháp kế toán cũng như việc tổ chức bộ máy kế toán.

II. ĐẶC ĐIỂM KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP NÔNG NGHIỆP

2.1. Một số vấn đề chung

- Hoạt động sản xuất trong doanh nghiệp nông nghiệp rất đa dạng, bên cạnh các hoạt động sản xuất chính như trồng trọt, chăn nuôi, chế biến, còn có các hoạt động sản xuất phụ được tổ chức ra để phục vụ cho sản xuất chính hoặc tận dụng năng lực thừa của sản xuất chính để tăng thêm thu nhập. Do tính chất đa dạng như vậy nên trong tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành cần phải chi tiết hóa theo ngành sản xuất, theo từng bộ phận sản xuất, theo từng loại hoặc nhóm cây trồng và theo từng loại súc vật nuôi. Việc theo dõi như vậy sẽ giúp doanh nghiệp kiểm tra chặt chẽ các loại chi phí và có căn cứ đánh giá đúng đắn chất lượng, hiệu quả sản xuất của từng bộ phận và đối tượng sản xuất.

- Chi phí sản xuất cấu thành nên giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp nông nghiệp cũng bao gồm 3 khoản: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Tuy nhiên việc phát sinh và hình thành các loại chi phí này có một số điểm đặc thù: phát sinh không đều đặn mà thường tập trung vào những khoảng thời gian nhất định, gắn liền với việc luân chuyển sản phẩm nội bộ; việc chuyển tải cũng như chuyển hóa chi phí gắn liền với những cơ thể sống có qui luật phát sinh, phát triển riêng biệt.

- Sản xuất mang tính thời vụ nên thời điểm tính giá thành của ngành trồng trọt và ngành chăn nuôi chỉ thực hiện một lần vào cuối năm; trong năm việc hạch toán sản phẩm hoàn thành được thực hiện theo giá thành kế hoạch và sẽ tiến hành điều chỉnh theo giá thành thực tế vào cuối năm.

- Trình tự tính giá thành trong doanh nghiệp nông nghiệp phụ thuộc vào tình hình luân chuyển sản phẩm nội bộ - nếu việc tính giá chỉ căn cứ vào giá thành thực tế. Trình tự này có thể biểu hiện cho một số trường hợp:

Sản xuất phụ → trồng trọt → chăn nuôi → chế biến

Sản xuất phụ → trồng trọt → chế biến

Sản xuất phụ → chăn nuôi → chế biến

Sản xuất phụ → trồng trọt → chăn nuôi

- Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp nông nghiệp thực hiện theo phương pháp kê khai thường xuyên cũng sử dụng các tài khoản:

TK 621 "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp"

TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp"

TK 627 "Chi phí sản xuất chung"

TK 154 "Chi phí SXKD dở dang"

TK 154 cần mở các tài khoản chi tiết để phản ánh cho từng loại hoạt động sản xuất

TK 1541 "Sản xuất trồng trọt"

TK 1542 "Sản xuất chăn nuôi"

Trong đó:

TK 1542 - 1 "Giá trị SV nhỏ và SV nuôi lớn, nuôi béo"

TK 1542 - 2 "Chi phí chăn nuôi"

TK 1543 "Sản xuất chế biến"

TK 1544 "sản xuất phụ"

Nội dung và phương pháp phản ánh vào các tài khoản này xét một cách tổng quát cũng tương tự như trong doanh nghiệp thuộc các ngành khác.

2.2. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, lao vụ của một số hoạt động sản xuất phụ

Hoạt động sản xuất phụ trong doanh nghiệp nông nghiệp khá phong phú, trong đó một số hoạt động mang tính đặc thù: sản xuất phân bón, thực hiện công việc cày kéo bằng máy hoặc bằng súc vật (trâu, bò...).

a. Sản xuất phụ - sản xuất, chế biến phân hữu cơ:

- Đây là loại sản xuất tạo ra phân hữu cơ để phục vụ cho ngành trồng trọt, vật liệu để chế biến được tận dụng từ các loại sản phẩm phụ cũng như phế liệu, phế phẩm của các ngành sản xuất trồng trọt, chăn nuôi và chế biến là chính.

- Đối tượng tính giá thành là phân hoai được dùng để bón cho các loại cây trồng. Công thức tính giá thành:

$$\text{Z1 tấn phân hoai} = \frac{\text{CPSX dở dang kỳ trước chuyển sang} + \text{Chi phí SX phát sinh trong kỳ} - \text{CPSX dở dang chuyển kỳ sau}}{\text{Khối lượng phân hoai thu được trong kỳ}}$$

Sơ đồ hạch toán:

612,622,627 (Phân hữu cơ)	154 "SX phân hữu cơ	621 SX trồng trọt
Tổng hợp các loại chi phí sản xuất phát sinh →	Z phân hoai phân bổ cho các loại cây trồng →	

b. Sản xuất phụ - công việc cày kéo:

- Đội sản xuất cày kéo được tổ chức ra để thực hiện công việc làm đất, chăm sóc và thu hoạch cho các loại cây trồng. Công việc cày kéo có thể thực hiện hoàn toàn bằng máy hoặc cũng có thể bao gồm một phần do súc vật làm việc thực hiện. Nếu công việc cày kéo do SV làm việc thực hiện thì trong cấu thành của giá thành sản phẩm có khoản chi phí khấu hao bản thân SV làm việc.

- Do công việc cày kéo được thực hiện trên những địa hình khác

nhau, cho các loại cây trồng khác nhau mà điều kiện về đất đai cũng như yêu cầu kỹ thuật có sự khác biệt nên cần phải qui đổi các loại diện tích cày kéo thành khối lượng ha tiêu chuẩn. Việc qui đổi này được căn cứ vào hệ số qui đổi do doanh nghiệp qui định.

- Đối tượng tính giá thành là khối lượng ha tiêu chuẩn phục vụ cho các loại cây trồng.

Công thức tính giá thành:

$$Z\ 1\text{ha tiêu chuẩn} = \frac{\text{Toàn bộ chi phí để thực hiện công việc cày kéo}}{\text{Khối lượng ha tiêu chuẩn được xác định}}$$

- *Sơ đồ hạch toán:*

621,622,627 (Sx cày kéo)	154 "sản xuất cày kéo"	627 "sản xuất trồng trọt"
Tổng hợp các loại chi phí sản xuất phát sinh →	Phân bổ chi phí cày kéo cho các loại cây trồng →	

c. Sản xuất phụ - ô tô vận tải:

- Đội ô tô vận tải được lập ra để phục vụ công việc vận chuyển vật liệu, sản phẩm, công nhân cho các ngành trồng trọt, chăn nuôi và chế biến trong nội bộ doanh nghiệp. Trong cấu thành của giá thành vận chuyển thì chi phí về nhiên liệu chiếm tỷ trọng lớn, ngoài ra còn có chi phí về săm lốp được phân bổ.

- Đối tượng tính giá thành là 1 tấn km hàng hoặc người vận chuyển được. Công thức tính giá thành:

$$Z1\ \text{tấn km} = \frac{\text{Toàn bộ chi phí bỏ ra để thực hiện công việc vận chuyển}}{\text{Khối lượng vận chuyển thực hiện được (tấn km)}}$$

- *Sơ đồ hạch toán:*

621,622,627 (Ô tô vận tải)	154 (Ô tô vận tải)	627 (Chi tiết theo ngành sản xuất chính)
Tổng hợp các loại chi phí vận chuyển phát sinh →	Phân bổ chi phí vận chuyển cho các đối tượng →	

2.3. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm ngành trồng trọt:

- Các loại cây trồng trong sản xuất trồng trọt hết sức đa dạng, tuy nhiên nếu căn cứ vào đặc điểm về thời gian canh tác có thể chia

thành 3 loại chính: cây ngắn ngày (lúa, khoai, bắp...); cây trồng 1 lần thu hoạch nhiều lần (chuối, dứa...) và cây lâu năm (cà phê, cao su,...)

- Sản xuất trồng trọt có chu kỳ sản xuất dài, có tính thời vụ, chi phí phát sinh không đều đặn mà thường tập trung vào những thời kỳ nhất định, kết quả sản xuất chịu ảnh hưởng lớn của điều kiện tự nhiên, quá trình tái sản xuất kinh tế và tái sản xuất tự nhiên xen kẽ lẫn nhau. Chi phí sản xuất của ngành trồng trọt bao gồm nhiều khoản có tính đặc thù: chi phí về hạt giống, phân bón, thuốc phòng trừ dịch bệnh, chi phí tưới tiêu nước, khấu hao vườn cây lâu năm.

- Tùy theo điều kiện tự nhiên cũng như yêu cầu kỹ thuật canh tác và khả năng tận dụng năng lực vốn có của đất đai, sản xuất trồng trọt có thể thực hiện theo phương pháp chuyên canh, xen canh, luân canh, gối vụ. Sản phẩm của sản xuất trồng trọt có thể bao gồm nhiều phẩm cấp, bên cạnh sản phẩm chính còn có sản phẩm phụ; có nhiều loại sản phẩm tươi sống phải sơ chế hoặc chuyển sang chế biến thực phẩm hoặc bán ngay chứ không thể bảo quản ở trạng thái ban đầu khi thu hoạch.

Các vấn đề nêu trên chi phối trực tiếp đến việc tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính Z sản phẩm trong sản xuất trồng trọt.

a. Kế toán chi phí sản xuất và tính Z sản phẩm cây ngắn ngày:

- Cây ngắn ngày bao gồm các loại cây trồng có thời gian canh tác tính từ lúc làm đất, gieo trồng đến thu hoạch sản phẩm chỉ trong một vòng năm trở lại như lúa, khoai, bắp, đậu.

- Chi phí sản xuất của cây ngắn ngày phát sinh gắn liền với 4 giai đoạn canh tác và được phân loại:

(1) Chi phí làm đất

(2) Chi phí gieo trồng

(3) Chi phí chăm sóc

(4) Chi phí thu hoạch

- Chi phí sản xuất của cây ngắn ngày liên quan đến diện tích thu hoạch trong năm và diện tích sẽ thu hoạch của năm sau, do vậy để xác định được giá thành của sản phẩm hoàn thành cần phải xác định chi phí sản xuất chuyển sang năm sau.

$$\text{CPSX chuyển sang năm sau} = \frac{\text{CP năm trước chuyển sang} + \text{CP sản xuất phát sinh trong năm} - \text{CP thu hoạch trong năm}}{\text{Tổng DT thu hoạch trong năm và chưa thu hoạch chuyển sang năm sau}} \times \text{DT chưa thu hoạch chuyển sang năm sau}$$

Hoặc có thể tính theo công thức:

$$\text{CPSX chuyển sang năm sau} = \frac{\text{CP năm trước chuyển sang} + \text{CP sản xuất phát sinh trong năm} - \text{CP thu hoạch trong năm}}{\text{Tổng DT thu hoạch trong năm và chưa thu hoạch chuyển sang năm sau}} \times \text{Sản lượng ước thu của DT chưa thu hoạch}$$

$$\text{Tổng Z sản phẩm hoàn thành trong năm} = \text{CP sản xuất dở dang đầu năm} + \text{Toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong năm} - \text{CP sản xuất chuyển sang năm sau} - \text{Giá trị sản phẩm phụ}$$

$$\text{Z đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng Z sản phẩm hoàn thành trong năm}}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành trong năm}}$$

- Nếu trên cùng một diện tích mà tiến hành trồng xen 2 loại cây trồng, thì khoản chi phí nào phát sinh có tính chất riêng biệt phải tổ chức theo dõi riêng, còn những khoản chi phí liên quan đến cả 2 loại cây và không phân biệt được thì tiến hành phân bổ cho từng loại cây trồng theo diện tích gieo trồng của từng loại cây.

$$\text{CP tính cho từng loại cây trồng xen} = \frac{\text{Chi phí phát sinh liên quan đến 2 loại cây}}{\text{Tổng diện tích gieo trồng của 2 loại cây}} \times \text{Diện tích gieo trồng của mỗi loại cây}$$

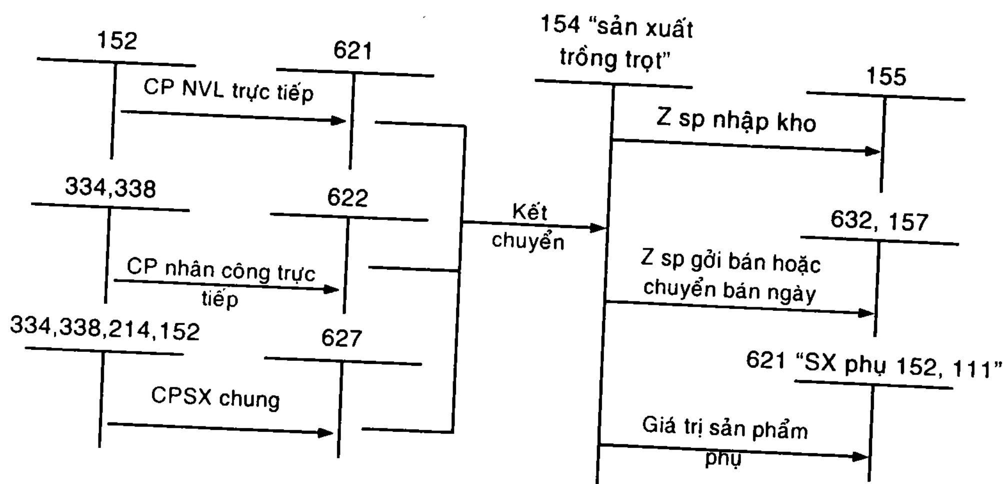
$$\text{DT gieo trồng của mỗi loại cây trồng xen} = \frac{\text{Khối lượng thực tế hạt giống gieo}}{\text{Định mức hạt giống gieo cho 1 ha nếu trồng riêng}}$$

- Nếu cây trồng cho sản phẩm có nhiều loại phẩm cấp khác nhau, để xác định Z sản phẩm theo từng phẩm cấp thì kế toán dùng phương pháp tỷ lệ (tỷ lệ giữa chi phí thực tế và chi phí kế hoạch) hoặc phương pháp hệ số nếu có hệ số quy đổi giữa các phẩm cấp.

Ngoài việc tính giá thành sản phẩm, để phục vụ cho việc đánh giá chất lượng và hiệu quả sản xuất, trong sản xuất trồng trọt còn tính giá thành cho đơn vị diện tích gieo trồng gắn với từng giai đoạn công việc canh tác (làm đất, gieo trồng, chăm sóc, thu hoạch)

$$\text{Z1 ha canh tác} = \frac{\text{Chi phí của từng giai đoạn canh tác}}{\text{Diện tích gieo trồng (ha)}}$$

- ***Sơ đồ hạch toán:***



b. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cây trồng 1 lần thu hoạch nhiều lần:

- Cây trồng 1 lần thu hoạch nhiều lần có đặc điểm là chi phí làm đất và gieo trồng phát sinh trong 1 kỳ nhưng liên quan đến nhiều kỳ thu hoạch. Do vậy để phản ánh hợp lý chi phí vào cấu thành của Z sản phẩm cần phải phân bổ các khoản chi phí này cho các kỳ thu hoạch dự kiến:

$$\text{Mức phân bổ cho từng kỳ} = \frac{\text{Chi phí làm đất và gieo trồng thực tế phát sinh}}{\text{Số kỳ thu hoạch dự kiến (năm)}}$$

- Chi phí sản xuất của cây trồng 1 lần thu hoạch nhiều lần bao gồm:

+ Chi phí làm đất và gieo trồng được phân bổ.

+ Chi phí chăm sóc.

+ Chi phí thu hoạch.

Việc hạch toán chi phí chăm sóc và chi phí thu hoạch cũng được thực hiện thông qua 3 tài khoản: 621, 622, 637 và cuối kỳ mới kết chuyển sang TK 154 để tổng hợp chi phí sản xuất và tính Z. Riêng khoản chi phí làm đất và gieo trồng do liên quan đến nhiều kỳ nên phải tập hợp qua tài khoản 1421 "Chi phí trả trước".

Nợ TK 1421

Có các TK 334, 338, 214, 152, 153...

Định kỳ khi phân bổ chi phí làm đất và gieo trồng để tính giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ sẽ ghi:

Nợ TK 627

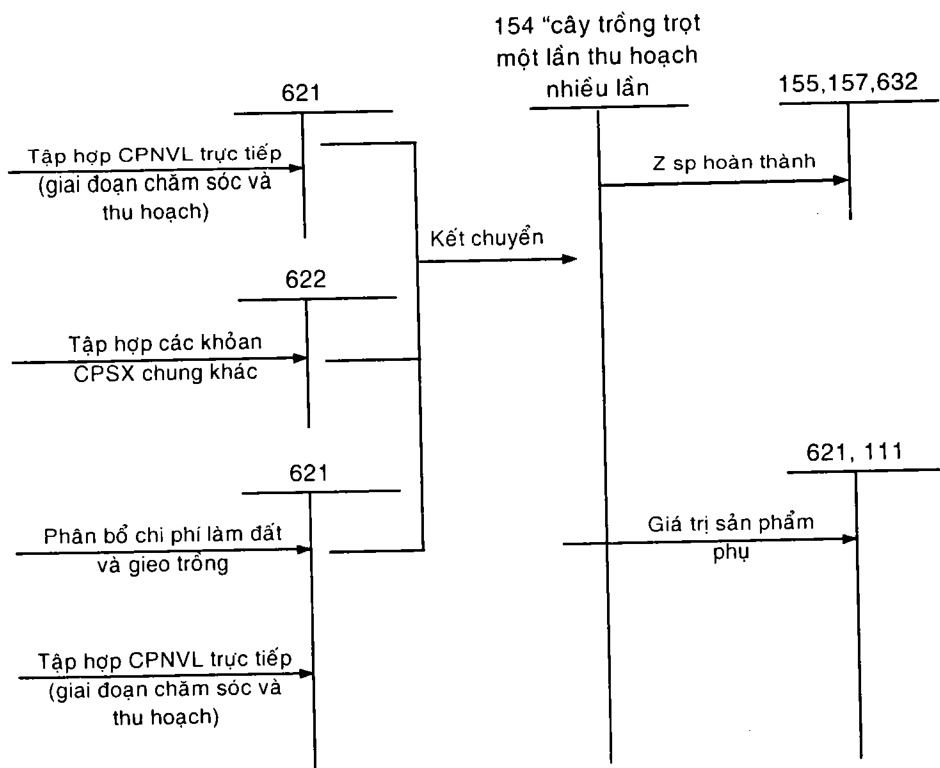
Có TK 1421 → mức phân bổ

Hoặc cũng có thể phân tích mức phân bổ chi phí làm đất và gieo trồng thành 3 khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung để kết chuyển đồng thời vào cả 3 TK: 621, 622, 627

Nợ TK 621, 622, 627

Có TK 14221 → mức phân bổ

- ***Sơ đồ hạch toán:***



Ghi chú: Phương pháp tính toán chi phí sản xuất dở dang và tính Z sản phẩm cũng tương tự như của cây ngắn ngày.

c. Kế toán chi phí sản xuất và tính Z sản phẩm cây lâu năm:

- Cây lâu năm là loại cây cho sản phẩm trong thời gian dài. Vườn cây lâu năm là tài sản cố định nên được khấu hao để tính vào chi phí sản xuất sản phẩm. Chi phí sản xuất sản phẩm cây lâu năm bao gồm 2 khoản:

Chi phí chăm sóc (bao gồm cả khoản khấu hao vườn cây lâu năm).

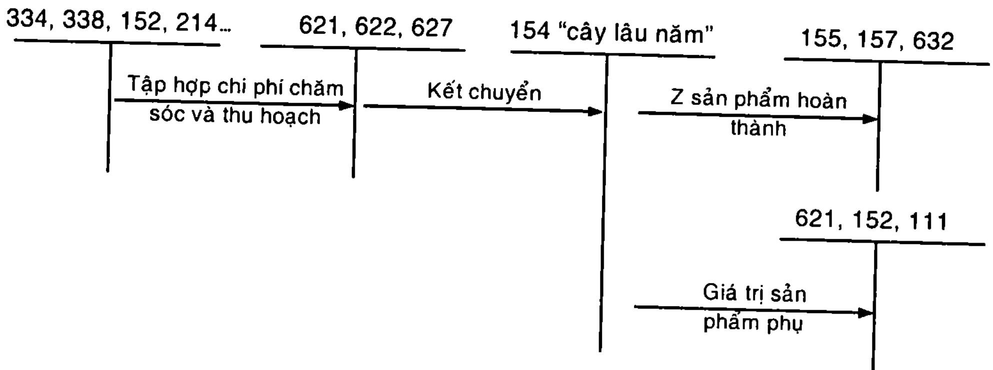
Chi phí thu hoạch.

- Chi phí chăm sóc vườn cây lâu năm liên quan đến sản phẩm đã thu hoạch trong năm và sẽ thu hoạch năm sau, nên cần phải xác định chi phí chuyển năm sau:

$$\text{CPSX chuyển năm sau} = \frac{\text{CPSX năm trước chuyển sang} + \text{CP chăm sóc phát sinh trong năm}}{\text{Sản lượng đã thu hoạch trong năm} + \text{Sản lượng dự kiến thu hoạch thuộc năm sau}} \times \text{Sản lượng dự kiến thu hoạch thuộc năm sau}$$

- Sản phẩm của cây lâu năm bao gồm nhiều phẩm cấp khác nhau nên phải dùng phương pháp hệ số hoặc phương pháp tỷ lệ để xác định giá thành của từng loại phẩm cấp.

- ***Sơ đồ hạch toán:***



2.4. Kế toán chi phí sản xuất và tính Z sản phẩm ngành chăn nuôi:

- Các loại vật nuôi trong sản xuất chăn nuôi cũng rất đa dạng, tuy nhiên nếu căn cứ vào mục đích cho sản phẩm có thể chia thành các loại: chăn nuôi SV lấy sữa, chăn nuôi lấy SV con, chăn nuôi SV lấy thịt, chăn nuôi lấy các loại sản phẩm khác (trứng, mật, lông...)

- Tùy theo loại vật nuôi, trong chăn nuôi có thể chỉ thực hiện chăn nuôi tập trung hoặc kết hợp với chăn thả. Sản xuất chăn nuôi cũng có chu kỳ sản xuất dài, phụ thuộc vào đặc điểm sinh học của vật nuôi và những điều kiện tự nhiên nhất định. Chi phí sản xuất của

ngành chăn nuôi bao gồm một số khoản đặc thù như con giống, thức ăn gia súc, thuốc thú y, khấu hao SV cơ bản; đồng thời chi phí phát sinh cũng không đồng đều mà có những thay đổi phù hợp với từng thời kỳ phát triển của vật nuôi.

- Sản phẩm sản xuất chăn nuôi rất đa dạng tùy thuộc vào mục đích chăn nuôi, bao gồm các loại sản phẩm hàng hóa cũng như làm vật liệu cho kỳ sau, cho ngành khác trong nội bộ doanh nghiệp. Việc tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính Z sản phẩm phụ thuộc trực tiếp vào đặc điểm và mục đích chăn nuôi trong doanh nghiệp.

a. Kế toán chăn nuôi SV sinh sản:

- SV sinh sản bao gồm heo sinh sản, bò sinh sản... Sản phẩm của SV sinh sản là các loại súc vật con, ngoài ra còn có sản phẩm phụ là phân và sữa bò.

- Đối tượng tính Z là bản thân SV con hoặc kg SV con tách mẹ.

- Chi phí sản xuất chăn nuôi sinh sản liên quan đến cả sản phẩm hoàn thành trong năm và sản phẩm dở dang chuyển năm sau. Chi phí sản xuất chuyển năm sau được xác định như sau:

$$\text{CP chăn nuôi dở dang chuyển năm sau} = \frac{\text{CP chăn nuôi dở dang năm trước chuyển sang} + \text{Toàn bộ chi phí chăn nuôi phát sinh trong năm}}{\text{Tổng số ngày con chăn nuôi của toàn đàn súc vật sinh sản trong năm}} \times \text{Số ngày con chăn nuôi của đàn súc vật đang chữa và đang nuôi con}$$

$$\text{Z1 kg con tách mẹ} = \frac{\text{CP chăn nuôi dở dang năm trước chuyển sang} + \text{Toàn bộ chi phí chăn nuôi phát sinh trong năm} - \text{CP chăn nuôi dở dang đang chuyển năm sau} - \text{Giá trị sản phẩm phụ}}{\text{Tổng trọng lượng của số súc vật con tách mẹ trong năm}}$$

$$\text{Z1 con SV tách mẹ} = \text{Trọng lượng bình quân của 1 súc vật con} \times \text{Z1 kg súc vật con tách mẹ}$$

334,338,214,152...

621,622,627

154 "chăn nuôi SVSS"

154 "giá trị đàn súc vật nhỏ và nuôi béo"

Tập hợp chi phí chăn nuôi phát sinh

Kết chuyển

Z súc vật con

621 "SX phụ" 111

Giá trị SP phụ

b. Kế toán chăn nuôi SV lấy sữa:

- SV chăn nuôi lấy sữa bao gồm: bò sữa, trâu sữa. Sản phẩm SV chăn nuôi lấy sữa bao gồm: sữa tươi, SV con và phân.

+ Nếu chỉ xác định sữa tươi là sản phẩm chính, còn SV con và phân là sản phẩm phụ thì phải dùng phương pháp loại trừ để tính Z sản phẩm.

+ Nếu xác định sữa tươi và SV con đều là sản phẩm chính, chỉ có phân là sản phẩm phụ thì phải dùng phương pháp liên hợp để tính Z sản phẩm (quy đổi SV con thành sữa tươi và loại trừ giá trị của phân).

- Công thức tính Z sản phẩm:

$$\text{Z1 kg sữa tươi} = \frac{\text{Chi phí chăn nuôi phát sinh trong năm} - \text{Giá trị sản phẩm phụ}}{\text{Trọng lượng sữa tươi thu được}}$$

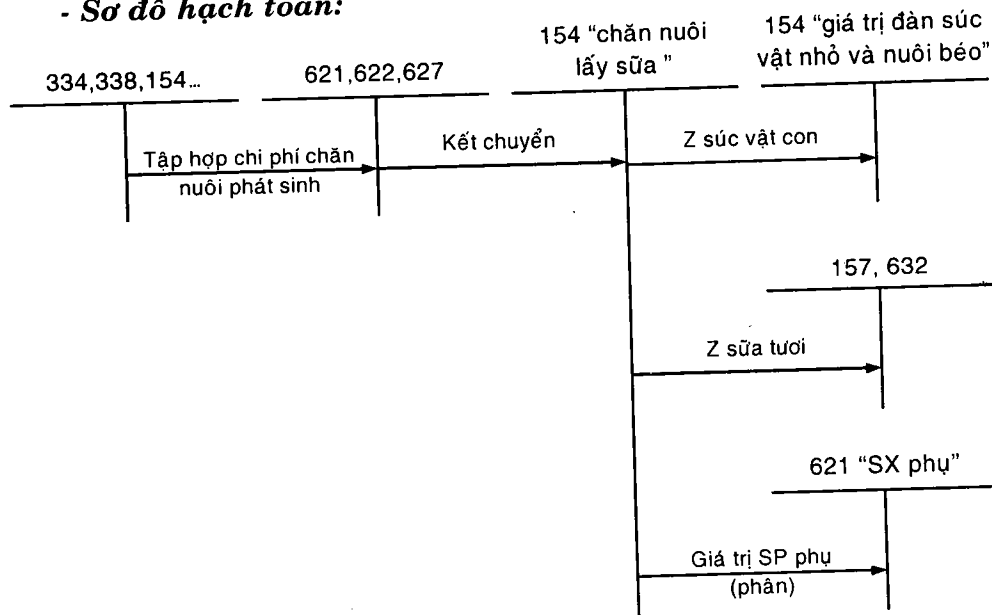
hoặc:

$$\text{Z1 kg sữa tươi} = \frac{\text{CP chăn nuôi năm trước chuyển sang} + \text{Chi phí chăn nuôi phát sinh trong năm} - \text{CP chăn nuôi chuyển sang năm sau} - \text{Giá trị sản phẩm phụ}}{\text{Trọng lượng sữa tươi thu được} + \text{Trọng lượng sữa được quy đổi từ súc vật con}}$$

+ Chi phí chăn nuôi chuyển sang năm sau được xác định tương tự như ở chăn nuôi SV sinh sản nhưng chỉ tính số ngày con chăn nuôi SV đang chữa theo tỷ lệ quy định.

$$\text{Z1 súc vật con} = \text{Trọng lượng 1 súc vật con thu dc} \times \text{Hệ số quy đổi} \times \text{Z1 kg sữa tươi}$$

- ***Sơ đồ hạch toán:***



c. Kế toán chăn nuôi SV lấy thịt:

- SV chăn nuôi lấy thịt bao gồm heo thịt, bò thịt, trâu thịt... Ngoài ra còn có các loại gia cầm lấy thịt như gà, vịt... Sản phẩm chính của chăn nuôi lấy thịt là trọng lượng thịt tăng, còn sản phẩm phụ là phân.

- Trọng lượng tăng được xác định theo công thức:

Trọng lượng thịt tăng trong kỳ	=	Trọng lượng hơi của số con có vào cuối kỳ	+	Trọng lượng hơi của số con xuất bán và chuyển đàn (ra)	-	Trọng lượng hơi của số con mua vào, chuyển từ đàn khác vào	-	Trọng lượng hơi của số con có đầu kỳ

- Do đặc điểm chăn nuôi lấy thịt là phải phân đàn theo độ tuổi nên trong hạch toán chi phí chăn nuôi và tính Z sản phẩm cũng phải được tổ chức chi tiết theo độ tuổi phù hợp với tổ chức và kỹ thuật chăn nuôi. Z trọng lượng tăng cho từng nhóm tuổi được tính theo công thức:

$$\text{Z1 kg thịt tăng} = \frac{\text{Toàn bộ chi phí chăn nuôi phát sinh trong kỳ} - \text{Giá trị sản phẩm phụ}}{\text{Trọng lượng thịt tăng thu được trong kỳ}}$$

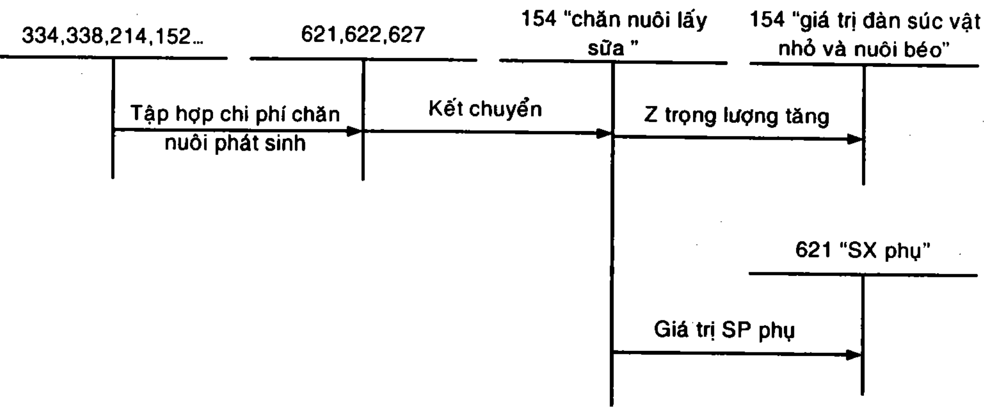
Ngoài Z trọng lượng tăng, trong chăn nuôi SV lấy thịt còn phải xác định Z trọng lượng thịt hơi để phục vụ cho việc hạch toán giá trị SV chuyển đàn cũng như tính toán kết quả tiêu thụ sản phẩm. Z

trọng lượng hơi cũng phải tính toán theo từng nhóm tuổi như trong tính Z trọng lượng tăng.

Trọng lượng thịt hơi của đàn súc vật trong kỳ = Trọng lượng hơi của số súc vật hiện có cuối kỳ + Trọng lượng thịt hơi của số súc vật tách đàn trong kỳ (không kể SV bị chết, mất)

$$\text{Z1 kg thịt hơi} = \frac{\text{Giá trị súc vật hiện có đầu kỳ} + \text{Giá trị số súc vật được nhập đàn} + \text{Tổng Z trọng lượng thịt tăng} - \text{Giá trị súc vật chết mất}}{\text{Trọng lượng thịt hơi của đàn súc vật trong kỳ}}$$

Sơ đồ hạch toán:



154 "chi phí chăn nuôi

154 "giá trị đàn súc vật nhỏ và súc vật nuôi lớn, nuôi béo"

154 "giá trị đàn súc vật nhỏ và súc vật nuôi lớn, nuôi béo"

Z trọng lượng tăng

xxx

Giá trị của số súc vật chuyển sang đàn khác (Z hơi)

154 "giá trị đàn súc vật nhỏ và súc vật nuôi lớn, nuôi béo"

154 "giá trị súc vật chết, mất "

Giá trị súc vật của đàn khác nhập vào

Trị giá của số súc vật bị chết, mất"

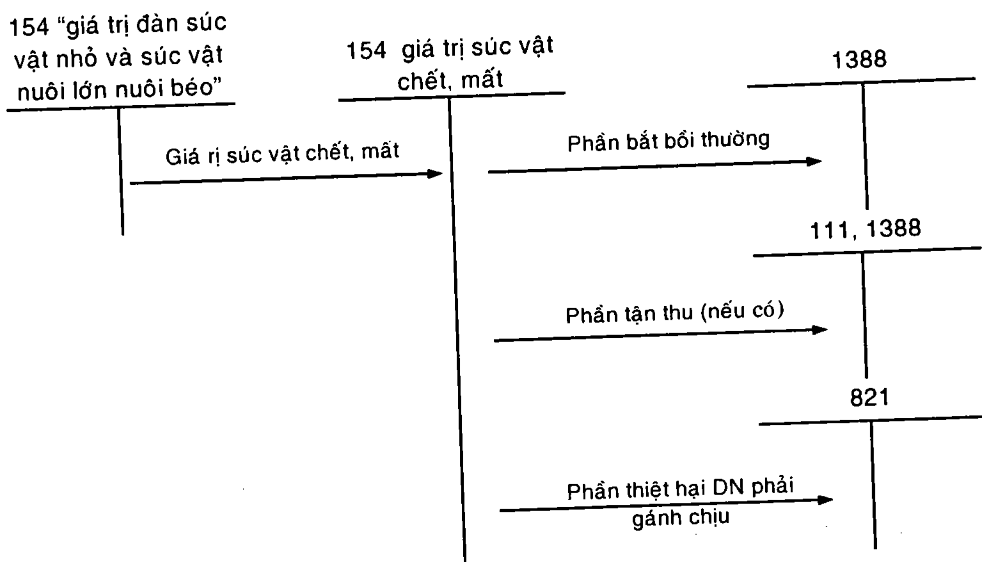
111,112,331...

157, 632

Giá trị súc vật mua thêm vào

Z trọng lượng hơi đem tiêu thụ

Trong chăn nuôi SV lấy thịt có thể do dịch bệnh và một số nguyên nhân khác làm cho SV bị chết mất. Khi phát hiện SV bị chết, mất cần phải xác định trị giá của chúng (căn cứ vào trọng lượng và Z kế hoạch) để phản ánh như sau:



d. Kế toán chăn nuôi gia cầm:

- Kế toán chăn nuôi gia cầm lấy thịt như gà thịt, vịt thịt về cơ bản cũng thực hiện tương tự như kế toán chăn nuôi SV lấy thịt. Trong phần này chỉ giới thiệu đặc điểm kế toán chăn nuôi gia cầm lấy trứng và gia cầm con.

- Trong cấu thành chi phí và giá thành sản phẩm của chăn nuôi gia cầm lấy trứng và gia cầm con có phần giá trị gốc của đàn gia cầm sinh sản. Giá trị gốc của đàn gia cầm sinh sản liên quan đến nhiều kỳ sản xuất nên khi đưa đàn gia cầm sinh sản vào sử dụng cần phải chuyển giá trị của chúng thành chi phí chờ phân bổ để phân bổ dần cho từng tháng:

$$\text{Mức phân bổ hàng tháng giá trị gốc của đàn gia cầm sinh sản} = \frac{\text{Giá trị gốc của đàn gia cầm sinh sản đưa vào sử dụng} - \text{Giá trị đào thải ước tính}}{\text{Số tháng ước sử dụng được}}$$

- Nếu việc chăn nuôi lấy trứng và lấy gia cầm con không tổ chức hạch toán riêng thì để tính được Z sản phẩm cần phải quy đổi gia cầm con thành trứng theo hệ số quy định:

$$\text{Z 1 quả trứng} = \frac{\text{Chi phí chăn nuôi} - \text{Giá trị sản phẩm phụ}}{\text{Số lượng trứng thu được} + \text{Số lượng trứng được quy đổi từ gia cầm con}}$$

Z 1 gia cầm con (sau 24 giờ nở ra) = Z 1 quả trứng x hệ số quy đổi

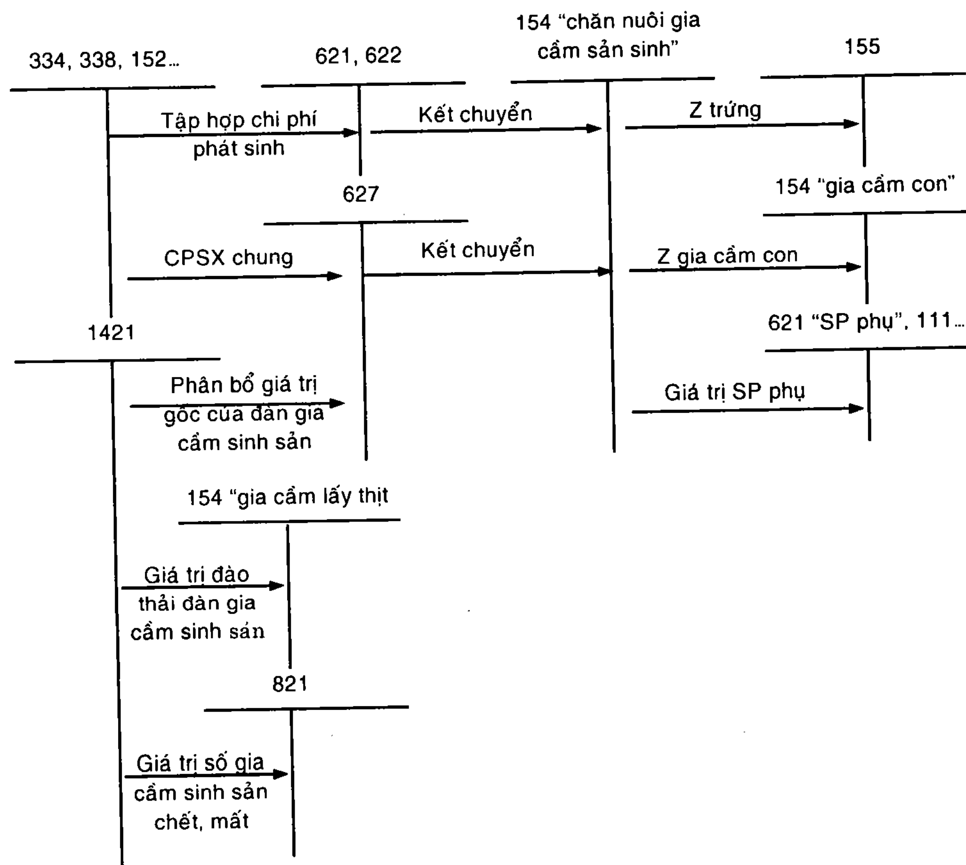
- Nếu việc chăn nuôi lấy trứng và gia cầm con được tổ chức theo dõi riêng thì để tính Z cho từng loại sản phẩm, kế toán sử dụng công thức:

$$\text{Z 1 quả trứng} = \frac{\text{Chi phí chăn nuôi} - \text{Giá trị sản phẩm phụ}}{\text{Số lượng trứng thu được}}$$

$$\text{Z 1 gia cầm con} = \frac{\text{CPSX dở dang kỳ trước chuyển sang} + \text{CPSX phát sinh trong kỳ} - \text{CPSX dở dang chuyển kỳ sau} - \text{Giá trị sp phụ}}{\text{Số lượng gia cầm con sau 24 giờ nở ra còn khỏe mạnh}}$$

CPSX dở dang có thể đánh giá theo chi phí của số trứng đưa vào ấp trong kỳ.

Sơ đồ hạch toán:



e. Kế toán chăn nuôi ong:

- Chăn nuôi ong cũng là hoạt động có ý nghĩa kinh tế khá quan trọng, bên cạnh những sản phẩm do ong mang lại, ong còn giúp để thụ phấn cho các loại cây trồng. Sản phẩm do ong mang lại khá đa dạng như mật, sáp, sữa ong chúa... Nếu chỉ xác định mật ong là sản phẩm chính thì các loại sản phẩm còn lại là sản phẩm phụ cần phải loại trừ khi tính giá thành cho mật ong; còn nếu xác định các loại trên đều là sản phẩm chính thì cần phải có hệ số qui đổi để tính giá thành cho từng loại sản phẩm.

- Giá thành sản phẩm của chăn nuôi ong được tính theo công thức:

$$\text{Z 1 kg mật ong} = \frac{\text{CPSX dở dang năm trước chuyển sang} + \text{CPSX phát sinh trong năm} - \text{CPSX chuyển năm sau} - \text{Giá trị SP phụ}}{\text{Trọng lượng mật ong thu được} + \text{Trọng lượng mật ong được quy đổi từ các loại sản phẩm chính khác}}$$

+ Z đơn vị sp chính khác = Z 1 kg mật ong x Hệ số quy đổi

$$\text{CPSX chuyển năm sau} = \frac{\text{Chi phí SX năm trước chuyển sang} + \text{Chi phí SX phát sinh trong năm}}{\text{Sản lượng mật đã thu được} + \text{Sản lượng mật ước thu của số tổ ong còn lại}} \times \text{Sản lượng mật ước thu của số tổ ong còn lại}$$

f. Kế toán chăn nuôi cá:

- Chăn nuôi cá bao gồm 2 loại: chăn nuôi cá giống và cá thịt

+ Trong chăn nuôi cá giống thì giá trị đàn cá bố mẹ liên quan đến nhiều kì sản xuất nên phải chuyển thành chi phí trả trước để phân bổ dần vào chi phí chăn nuôi cá giống trong kì. Đối tượng tính giá thành cho chăn nuôi cá giống là lượng cá giống thu được tính theo đơn vị kg hoặc 1000 con.

+ Trong chăn nuôi cá thịt, bên cạnh chí phí chăn nuôi còn có trị giá của cá giống được thả nuôi. Cá được thả nuôi bao gồm số cá thả năm trước còn lại và cá thả thêm trong năm. Chi phí chăn nuôi cá thịt liên quan đến lượng cá thu được trong năm và lượng cá còn lại cuối năm được thu vào năm sau, do vậy để tính được giá thành cá thịt thu được cần phải xác định chi phí chăn nuôi chuyển năm sau:

Sản lượng cá ước còn lại cuối năm được thu vào năm sau:

$$\text{Sản lượng cá ước tính còn lại cuối năm được thu vào năm sau} = \text{Số lượng cá ước tính của năm trước còn lưu lại} - \left(\text{Số lượng cá ước tính bị chết, mất} \times \text{Trọng lượng bình quân 1 con cá năm trước lưu lại}\right) + \text{Số lượng cá thịt thả nuôi thêm trong năm} - \left(\text{Số lượng cá ước bị chết, mất} \times \text{Trọng lượng bình quân 1 con cá thịt nuôi trong năm}\right) - \text{Sản lượng cá đã thu được trong năm}$$

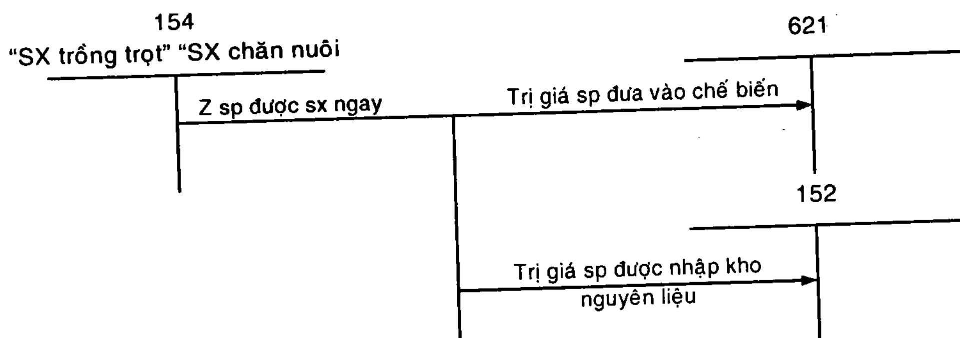
$$\text{CPSX chuyển năm sau} = \frac{\text{Chi phí SX năm trước chuyển sang} + \text{Chi phí SX phát sinh trong năm}}{\text{Sản lượng cá đã thu hoạch được trong năm} + \text{Sản lượng cá ước còn lại cuối năm được thu vào năm sau}} \times \text{Sản lượng cá ước còn lại cuối năm được thu vào năm sau}$$

$$\text{Z 1 kg cá thịt} = \frac{\text{CPSX năm trước chuyển sang} + \text{CPSX phát sinh trong năm} - \text{CPSX chuyển năm sau}}{\text{Sản lượng cá đã thu được trong năm}}$$

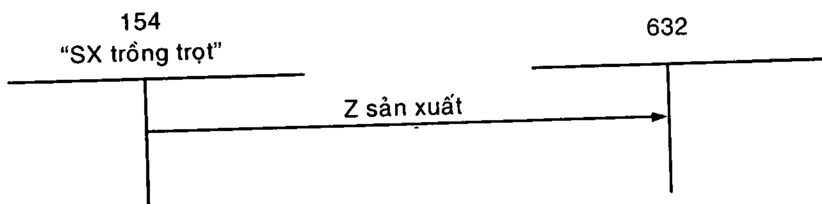
2.5. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm ngành chế biến:

- Ngành chế biến cũng là hoạt động sản xuất chính được doanh nghiệp nông nghiệp tổ chức ra với mục đích chế biến sản phẩm do ngành trồng trọt và chăn nuôi tạo ra nhằm vừa làm tăng giá trị của sản phẩm, vừa thuận lợi cho việc bảo quản và tổ chức tiêu thụ trong và ngoài nước.

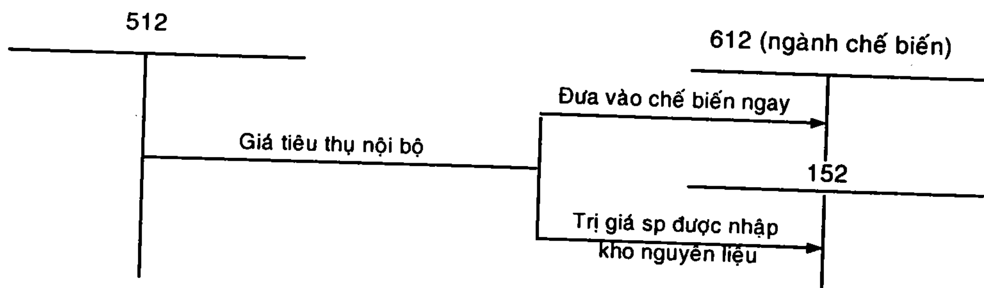
- Ngành chế biến hoạt động sản xuất có tính chất công nghiệp nhưng nguồn nguyên liệu chính lại phụ thuộc vào tình hình sản xuất của ngành trồng trọt và chăn nuôi nên vẫn mang tính thời vụ. Do nguồn nguyên liệu chính là sản phẩm chính của ngành trồng trọt và chăn nuôi nên trị giá của nó phải được đánh giá theo giá quy định. Khi nhận được sản phẩm của ngành trồng trọt và chăn nuôi để làm nguyên liệu chế biến, kế toán phản ánh theo sơ đồ:



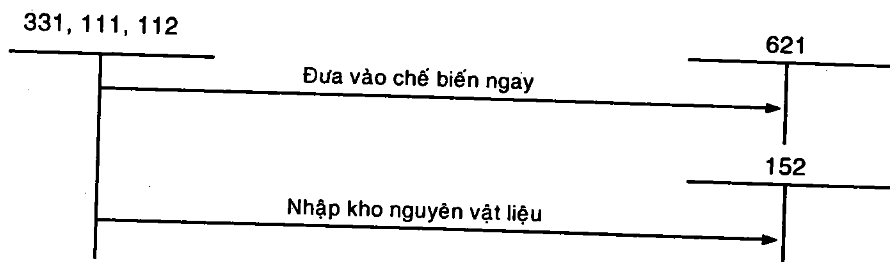
Riêng trường hợp sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi làm nguyên liệu chế biến được đánh giá theo giá tiêu thụ nội bộ thì kế toán sẽ phản ánh.



và

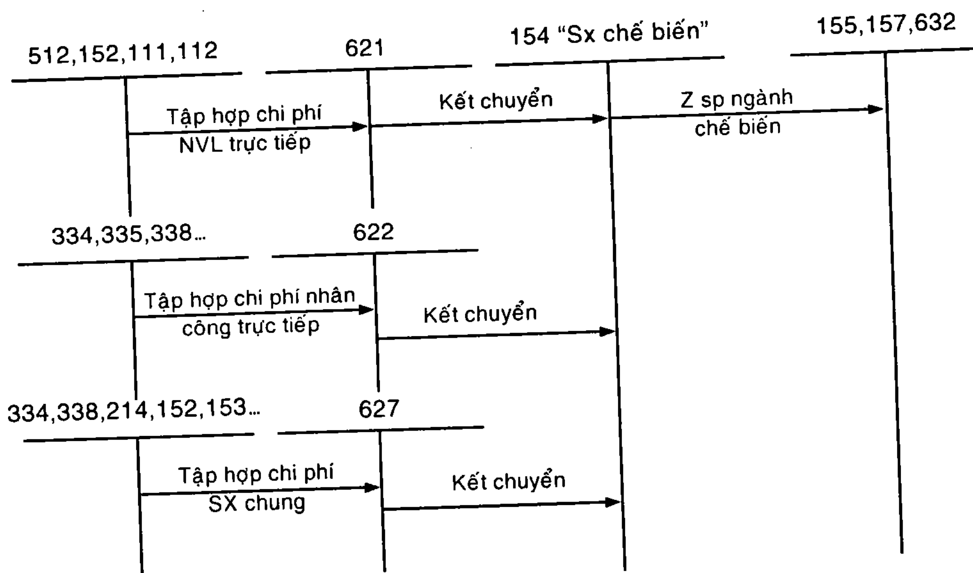


- Ngoài nguồn nguyên liệu tự do tự sản xuất ra, các doanh nghiệp nông nghiệp còn có thể tổ chức thu mua của các hộ sản xuất cá thể, từ kinh tế phụ của CBCNV cũng như của các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp khác. Trị giá nguyên liệu mua được sẽ ghi:



Việc tổ chức hạch toán các khoản chi phí khác cũng như đánh giá sản phẩm dở dang và tính giá thành sản phẩm trong ngành chế biến về cơ bản cũng tương tự như trong sản xuất công nghiệp đã được giới thiệu ở các chương trước.

Sơ đồ hạch toán tổng quát của ngành chế biến



Ví dụ: Tại 1 doanh nghiệp nông nghiệp có tổ chức các hoạt động:

- SX phụ có 2 bộ phận: đội máy kéo phân xưởng phát điện

- SX chính có 3 bộ phận: Đội trồng trọt (trồng bắp), đội chăn nuôi heo sinh sản, xưởng chế biến thức ăn gia súc.

Tình hình CPSX phát sinh ở các bộ phận như sau:

Đơn vị: 1.000đ

Loại chi phí	Vật liệu (152)	Nhân công (334,338)	Khấu hao (214)
- Đội máy kéo			
+ Trực tiếp SX	500	476	-
+ Phục vụ và quản lý ở PX	100	119	305
- PX phát điện			
+ Trực tiếp SX	400	357	-
+ Phục vụ và QL ở PX	120	119	224
- Đội trồng trọt			
+ Trực tiếp SX	2.000	952	-
+ Phục vụ và quản lý đội	200	238	510
- Đội chăn nuôi			

+ Trực tiếp SX	1800	1190	
+ Phục vụ và QL đội	200	357	553
- PX chế biến TĂGS			
+ Trực tiếp SX	1200	714	
+ Phục vụ và QL PX	100	238	648
Cộng	**6620**	**4720**	**2240**

Kết quả sản xuất trong năm của các bộ phận.

- Đội máy kéo thực hiện được khối lượng cày kéo tính theo ha tiêu chuẩn là 100ha và phục vụ toàn bộ cho hoạt động trồng trọt của doanh nghiệp.

- PX phát điện sản xuất được 20.000 kwh cung cấp cho:
  + Đội máy kéo: 2.000Kwh
  + Đội trồng trọt: 2.000Kwh
  + Đội chăn nuôi: 6.000Kwh
  + PX chế biến thức ăn gia súc: 10.000Kwh

- Đội trồng trọt SX được 100 tấn bắp hạt:
  + Nhập kho làm hạt giống: 0,5 tấn
  + Chuyển thẳng cho PX chế biến thức ăn gia súc: 50 tấn
  + Nhập kho thành phẩm: 40 tấn
  + Chuyển cho đội chăn nuôi làm thức ăn thô: 9,5 tấn

- Đội chăn nuôi SX hoàn thành và chuyển bán được 1.000 heo con, lượng bình quân 1 con là 8kg.

- PX chế biến thức ăn gia súc SX được 80 tấn thức ăn gia súc.
  + Nhập kho thành phẩm: 60 tấn
  + Chuyển cho đội chăn nuôi: 20 tấn

Tài liệu bổ sung:

- DT bắp trồng trọt trong năm 20ha, thu hoạch xong 18ha; 2 ha thu hoạch trong năm sau CP thu hoạch chiếm 10% trong CPSX phát sinh trong năm, ZKH 1 tấn bắp hạt là 55.000đ. CPSX dở dang đầu năm 744.400đ.

- Đội chăn nuôi heo sinh sản có số ngày con chăn nuôi trong năm là 20.000 trong đó số ngày con của số heo đang nuôi con và đang chửa

vào cuối năm là 4.000. ZKH 1 kg hơi heo con tách mẹ là 700đ. CPSX dở dang đầu năm: 1.300.000đ.

- PX chế biến TĂGS: lượng thức ăn đang chế biến dở dang là 20 tấn đánh giá theo CP NVL trực tiếp. ZKH 1 tấn TĂGS là: 70.000đ. PX chế biến không có CPSX dở dang đầu năm.

Các tài liệu trên được tính toán định khoản như sau (làm riêng cho từng PX theo trình tự cung cấp SP, lao vụ cho nhau).

(1a)	Nợ TK 621:	400	
	Nợ TK 627:	120	
	Có TK 152:		520
(1b)	Nợ TK 622:	357	
	Nợ TK 334, 338:	476	
(1c)	Nợ TK 627:	224	
	Có TK 214:		224
(1d)	Nợ TK 154:	1.220	
	Có TK 621:		400
	Có TK 622:		357
	Có TK 627:		463

$$Z\ 1Kwh = \frac{1.220}{20.000} = 0,061$$

e.	Nợ TK 627 (Máy kéo): 2.000 × 0,061	= 122	
	Nợ TK 627 (Trồng trọt): 2.000 × 0,061	= 122	
	Nợ TK 627 (Chăn nuôi): 6.000 × 0,061	= 366	
	Nợ TK 627 (Chế biến): 10.000 × 0,061	= 610	
	Có TK 154		1220

- Đội máy kéo:

(2a)	Nợ TK 621 :	500	
	Nợ TK 627:	100	
	Có TK 152:		600
(2b)	Nợ TK 622:	476	
	Nợ TK 627:	119	
	Có TK 334, 338:		595
(2c)	Nợ TK 627:	305	

Có TK 214: 305

(2d) Nợ TK 154: 1.622

Có TK 621: 500

Có TK 622: 476

Có TK 627: 646

$$Z\ 1\ \text{ha tiêu chuẩn} = \frac{1.622}{100} = 16{,}22$$

(c) Nợ TK 627 (Trồng trọt): 100 × 16,22 = 1622

Có TK 154 1622

- Đội trồng trọt:

(3a) Nợ TK 621: 2.000

Nợ TK 627: 200

Có TK 152: 2.200

(3b) Nợ TK 622: 952

Nợ TK 627: 238

Có TK 334, 338: 1190

(3c) Nợ TK 627: 510

Có TK 214: 510

(3d) Nợ TK 154: 5.644

Có TK 621: 2.000

Có TK 622: 952

Có TK 627: 2.692

Chi phí thu hoạch = 5.644 × 10% = 564,4

$$\text{CPSX dở dang chuyển năm sau} = \frac{744{,}4 + 5644 - 564{,}4}{18 + 2} \times 2 = 582{,}4$$

Tổng Z SP hoàn thành = 744 + 5.644 − 582,4 = 5.806

$$Z\ 1\ \text{tấn bắp hạt} = \frac{5.806}{100} = 58{,}06$$

3e. Trong năm phản ánh theo ZKH.

Nợ TK 152: 0,5 × 55 = 27,5

Nợ TK 621 (TĂGS): 50 × 55 = 2.750

Nợ TK 621 (chăn nuôi): 9,5 × 55 = 522,5

Nợ TK 155: 40 × 55 = 2.200

Có TK 154: 100 × 55 = 5.500

(3f) Điều chỉnh vào cuối năm:

Nợ TK 152: 0,5 × (58,06 – 55) = 1,53

Nợ TK 621 (TĂGS): 50 × (58,06 – 55) = 153

Nợ TK 621(chăn nuôi): 9,5 × (58,06 – 55)= 29,07

Nợ TK 155: 40 × (58,06 – 55) = 122,4

Có TK 154: 100 × (58,06 – 55) = 306

- PX chế biến TĂGS:

(4a) Nợ TK 621: 1.200

Nợ TK 627: 100

Có TK 152: 1.300

(4b) Nợ TK 622: 714

Nợ TK 627: 238

Có TK 334, 338: 952

(4c) Nợ TK 627: 648

Có TK 214: 648

(4d) Nợ TK 154: 6.433

Có TK 621: 4.103

Có TK 622: 714

Có TK 627: 1.596

CPSX dở dang cuối tháng = $\dfrac{4.103}{80+20} \times 20 = 820.6$

Tổng Z SP hoàn thành = 6.433 – 820,6 = 5.612,4

Z 1 tấn TĂGS = $\dfrac{5.612,4}{80} = 70,155$

(4e) Trong năm phản ánh theo ZKH.

Nợ TK 621 (CN): 20 × 70 = 1.400

Nợ TK 155: 60 × 70 = 4.200

Có TK 154 : 80 × 70 = 5.600

(4f) Điều chỉnh vào cuối năm:

Nợ TK 621 (CN): 20 × (70,155 – 70) = 3,1

Nợ TK 155 : 60 × (70,155 – 70) = 9,3

Có TK 154: 80 × (70,155 – 70) = 12,4

- Đội chăn nuôi:

(5a) Nợ TK 621: 1.800

Nợ TK 627 : 200

Có TK 152: 2.000

(5b) Nợ TK 622: 1190

Nợ TK 627: 357

Có TK 334,338: 1547

(5c) Nợ TK 627: 553

Có TK 214: 553

(5d) Nợ TK 154: 6420,67

Có TK 621: 3.754,67

Có TK 622: 1.190

Có TK 627: 1.476

CPSX dở dang của cuối năm

$$= \frac{1.300 + 6420,67}{20.000} \times 4.000 = 1.544,134$$

Tổng Z SP hoàn thành

$$= 1.300 + 6.420,67 - 1.544,134 = 6.176,536$$

$$\text{Z 1 kg heo con tách mẹ} = \frac{6.176,536}{8.000} = 0,772067$$

(e) Trong năm phản ánh theo ZKH.

Nợ TK 632: 8.000 × 0,7 = 5.600

Có TK 154: 5.600

(f) Điều chỉnh vào cuối năm:

Nợ TK 632: 8.000 × (0,772067 – 0,7) = 576,536

Có TK 154: 576,536

C. NGÀNH XÂY DỰNG

I. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CHUNG VỀ SẢN PHẨM XÂY LẮP, CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH XÂY LẮP

Xây dựng cơ bản là ngành sản xuất vật chất có vị trí hết sức quan trọng trong nền kinh tế của mỗi quốc gia. Xây dựng cơ bản là quá trình xây dựng mới, xây dựng lại, cải tạo, hiện đại hóa, khôi phục các công trình nhà máy, xí nghiệp, đường sá, cầu cống, nhà cửa ... nhằm phục vụ cho sản xuất và đời sống của xã hội. Chi phí cho đầu tư xây dựng cơ bản chiếm một tỷ trọng lớn trong tổng ngân sách nhà nước cũng như ngân sách của doanh nghiệp.

Chi phí XDCB bao gồm các nội dung: xây dựng, lắp đặt, mua sắm thiết bị và chi phí kiến thiết cơ bản khác, trong đó phần xây dựng, lắp đặt do các đơn vị chuyển về thi công xây lắp (gọi chung là đơn vị xây lắp) đảm nhận thông qua hợp đồng giao nhận thầu xây lắp. Sản phẩm của các đơn vị xây lắp là các công trình đã xây dựng, lắp đặt hoàn thành có thể đưa vào sử dụng phục vụ sản xuất và đời sống.

Cũng giống như các ngành sản xuất khác, khi sản xuất, đơn vị xây lắp cần biết các hao phí vật chất mà đơn vị đã bỏ vào quá trình sản xuất và đã kết tinh vào công trình là bao nhiêu. Do vậy, việc xác định giá thành sản phẩm xây lắp một cách kịp thời, chính xác, đầy đủ có một ý nghĩa vô cùng to lớn trong công tác quản lý hiệu quả và chất lượng hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị xây lắp.

1.1. Đặc điểm sản xuất xây lắp và chi phí xây lắp:

Sản xuất xây lắp là một ngành sản xuất có tính chất công nghiệp. Tuy nhiên, đó là một ngành sản xuất công nghiệp đặc biệt. Sản phẩm XDCB cũng được tiến hành sản xuất một cách liên tục, từ khâu thăm dò, điều tra khảo sát đến thiết kế thi công và quyết toán công trình khi hoàn thành. Sản xuất XDCB cũng có tính dây chuyền, giữa các khâu của hoạt động sản xuất có mối liên hệ chặt chẽ với nhau, nếu một khâu ngừng trệ sẽ ảnh hưởng đến hoạt động sản xuất của các khâu khác.

Sản xuất xây lắp có đặc điểm:

(1) Sản phẩm xây lắp mang tính chất riêng lẻ:

Sản phẩm sản xuất xây lắp (XL) không có sản phẩm nào giống sản phẩm nào, mỗi sản phẩm có yêu cầu về mặt thiết kế mỹ thuật, kết cấu, hình thức, địa điểm xây dựng khác nhau. Chính vì vậy, mỗi sản phẩm XL đều có yêu cầu về tổ chức quản lý, tổ chức thi công và biện pháp thi công phù hợp với đặc điểm của từng công trình cụ thể, có như vậy việc sản xuất thi công mới mang lại hiệu quả cao và bảo đảm cho sản xuất được liên tục.

Do sản phẩm có tính chất đơn chiếc và được sản xuất theo đơn đặt hàng nên chi phí bỏ vào sản xuất thi công cũng hoàn toàn khác nhau giữa các công trình, ngay cả khi công trình thi công theo các thiết kế mẫu nhưng được xây dựng ở những địa điểm khác nhau với các điều kiện thi công khác nhau thì chi phí sản xuất cũng khác nhau.

Việc tập hợp các chi phí sản xuất, tính giá thành và xác định kết quả thi công XL cũng được tính cho từng sản phẩm XL riêng biệt, SXXL được thực hiện theo đơn đặt hàng của khách hàng nên ít phát sinh chi phí trong quá trình lưu thông.

(2) Sản phẩm XDCB có giá trị lớn, khối lượng công trình lớn, thời gian thi công tương đối dài. Các công trình XDCB thường có thời gian thi công rất dài, có công trình phải xây dựng hàng chục năm mới xong. Trong thời gian sản xuất thi công XD chưa tạo ra sản phẩm cho xã hội nhưng lại sử dụng nhiều vật tư, nhân lực của xã hội. Do đó, khi lập kế hoạch XDCB cần cân nhắc, thận trọng, nêu rõ các yêu cầu về vật tư, tiền vốn, nhân công. Việc quản lý theo dõi quá trình sản xuất thi công phải chặt chẽ, đảm bảo sử dụng vốn tiết kiệm, bảo đảm chất lượng thi công công trình.

Do thời gian thi công tương đối dài nên kỳ tính giá thành thường không xác định hàng tháng như trong sản xuất công nghiệp mà được xác định theo thời điểm khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành hay thực hiện bàn giao thanh toán theo giai đoạn quy ước tùy thuộc vào kết cấu đặc điểm kỹ thuật và khả năng về vốn của đơn vị xây lắp. Việc xác định đúng đắn đối tượng tính giá thành sẽ góp phần to lớn trong việc quản lý sản xuất thi công và sử dụng đồng vốn đạt hiệu quả cao nhất.

(3) Thời gian sử dụng sản phẩm xây lắp tương đối dài.

Các công trình XDCB thường có thời gian sử dụng dài nên mọi sai lầm trong quá trình thi công thường khó sửa chữa phải phá đi

làm lại. Sai lầm trong XDCB vừa gây lãng phí, vừa để lại hậu quả có khi rất nghiêm trọng, lâu dài và khó khắc phục. Do đặc điểm này mà trong quá trình thi công cần phải thường xuyên kiểm tra giám sát chất lượng công trình.

(4) Sản phẩm XDCB được sử dụng tại chỗ, địa điểm XD luôn thay đổi theo địa bàn thi công. Khi chọn địa điểm XD phải điều tra nghiên cứu khảo sát thật kỹ về điều kiện kinh tế, địa chất, thủy văn, kết hợp với các yêu cầu về phát triển kinh tế, văn hóa, xã hội trước mắt cũng như lâu dài. Sau khi đi vào sử dụng, công trình không thể di dời, cho nên, nếu các công trình là nhà máy, xí nghiệp cần nghiên cứu các điều kiện về nguồn cung cấp nguyên vật liệu, nguồn lực lao động, nguồn tiêu thụ sản phẩm, bảo đảm điều kiện thuận lợi khi công trình đi vào hoạt động sản xuất kinh doanh sau này.

Một công trình XDCB hoàn thành, điều đó có nghĩa là người công nhân xây dựng không còn việc gì phải làm ở đó nữa, phải chuyển đến thi công ở một công trình khác. Do đó, sẽ phát sinh các chi phí như điều động công nhân, máy móc thi công, chi phí về XD các công trình tạm thời cho công nhân và cho máy móc thi công.

Cũng do đặc điểm này mà các đơn vị xây lắp thường sử dụng lực lượng lao động thuê ngoài tại chỗ, nơi thi công công trình, để giảm bớt các chi phí khi di dời.

(5) Sản xuất XDCB thường diễn ra ngoài trời, chịu tác động trực tiếp bởi điều kiện môi trường, thiên nhiên, thời tiết và do đó việc thi công XL ở một mức độ nào đó mang tính chất thời vụ. Do đặc điểm này, trong quá trình thi công cần tổ chức quản lý lao động, vật tư chặt chẽ, đảm bảo thi công nhanh, đúng tiến độ khi điều kiện môi trường thời tiết thuận lợi. Trong điều kiện thời tiết không thuận lợi ảnh hưởng đến chất lượng thi công, có thể sẽ phát sinh các khối lượng công trình phải phá đi làm lại và các thiệt hại phát sinh do ngừng sản xuất, doanh nghiệp cần có kế hoạch điều độ cho phù hợp nhằm tiết kiệm chi phí, hạ giá thành.

1.2. Các loại giá thành trong sản xuất xây lắp

- *Giá trị dự toán:*

Trong XDCB, sản phẩm xây dựng là nhà cửa, vật kiến trúc... mà giá trị của nó được xác định bằng giá trị dự toán thông qua hợp đồng giữa bên giao thầu và bên nhận thầu trên cơ sở thiết kế kỹ thuật thi

công, định mức và đơn giá do nhà nước quy định cho từng khu vực thi công và phần tích lũy theo định mức.

Giá trị dự toán là giá thanh toán cho khối lượng công tác xây lắp hoàn thành theo dự toán.

Giá trị dự toán = Chi phí hoàn thành khối lượng công tác xây lắp theo dự toán + Lợi nhuận định mức

Giá trị dự toán là cơ sở để kế hoạch hóa việc cấp phát vốn đầu tư XDCB, là căn cứ xác định hiệu quả công tác thiết kế cũng như căn cứ để kiểm tra việc thực hiện kế hoạch khối lượng thi công và xác định hiệu quả hoạt động kinh tế của DNXL.

- ***Giá thành công tác xây lắp***: là một phần của giá trị dự toán, là chỉ tiêu tổng hợp các chi phí trực tiếp và các chi phí gián tiếp theo các khối lượng công tác xây lắp hoàn thành.

Trong quản lý và hạch toán, giá thành công tác xây lắp được phân biệt thành các loại giá thành sau đây:

+ *Giá thành dự toán công tác xây lắp*: là toàn bộ các chi phí để hoàn thành khối lượng công tác xây lắp theo dự toán. Như vậy giá thành dự toán là một bộ phận của giá trị dự toán của từng công trình xây lắp riêng biệt và được xác định từ giá trị dự toán không có phần lợi nhuận định mức.

Giá thành dự toán = Giá trị dự toán – Lợi nhuận định mức

Hoặc:

Giá thành dự toán = khối lượng công tác xây lắp theo định mức kinh tế kỹ thuật do nhà nước quy định nhân với đơn giá xây lắp do nhà nước ban hành theo từng khu vực thi công và các chi phí khác theo định mức.

Giá thành dự toán được xây dựng và tồn tại trong một thời gian nhất định, nó được xác định trong những điều kiện trung bình về sản xuất thi công, về tổ chức quản lý, về hao phí lao động vật tư... cho từng loại công trình hoặc công việc nhất định. Giá thành dự toán có tính cố định tương đối và mang tính chất xã hội.

+ *Giá thành kế hoạch*: là giá thành được xác định từ những điều kiện và đặc điểm cụ thể của một DNXL trong một kỳ kế hoạch nhất định.

Căn cứ và giá thành dự toán và căn cứ vào điều kiện cụ thể, năng lực thực tế sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ kế hoạch,

DN tự xây dựng những định mức kinh tế kỹ thuật và đơn giá để xác định những hao phí cần thiết để thi công công trình trong một kỳ kế hoạch.

Như vậy, giá thành kế hoạch là một chỉ tiêu để các DNXL tự phấn đấu để thực hiện mức lợi nhuận do hạ giá thành trong kỳ kế hoạch.

Giá thành kế hoạch	=	Giá thành dự toán	−	Lãi do hạ giá thành	±	Chênh lệch so với dự toán

+ *Giá thành định mức*: là tổng số chi phí để hoàn thành một khối lượng xây lắp cụ thể được tính toán trên cơ sở đặc điểm kết cấu của công trình, về phương pháp tổ chức thi công và quản lý thi công theo các định mức chi phí đã đạt được ở tại doanh nghiệp, công trường tại thời điểm bắt đầu thi công.

Khi đặc điểm kết cấu công trình thay đổi, hay có sự thay đổi về phương pháp tổ chức, về quản lý thi công, thì định mức sẽ thay đổi và khi đó, giá thành định mức được tính toán lại cho phù hợp.

+ *Giá thành thực tế*: là toàn bộ chi phí sản xuất thực tế phát sinh để thực hiện hoàn thành quá trình thi công do kế toán tập hợp được. Giá thành thực tế biểu hiện chất lượng, hiệu quả về kết quả hoạt động của DNXL.

So sánh giá thành thực tế với giá thành kế hoạch cho thấy mức độ hạ giá thành kế hoạch của DN.

So sánh giá thành thực tế với giá thành dự toán, phản ánh chỉ tiêu tích lũy của doanh nghiệp, từ đó có thể dự định khả năng của DN trong năm tới.

So sánh giá thành thực tế với giá thành định mức cho thấy mức độ hoàn thành định mức đã đề ra của DN đối với từng khối lượng xây lắp cụ thể.

1.3. Nội dung các khoản mục chi phí cấu thành sản phẩm XL:

Giá thành sản phẩm xây lắp bao gồm các khoản chi phí có liên quan đến việc thi công xây lắp công trình, nội dung các khoản mục bao gồm:

- ***Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp***: gồm tất cả các chi phí về nguyên liệu vật liệu trực tiếp dùng cho thi công xây lắp như:

Vật liệu xây dựng: là giá thực tế của cát, đá, sỏi, sắt, thép, xi

măng...

Vật liệu khác: bột màu, a dao, đinh, dây ...

Nhiên liệu: than củi dùng để nấu nhựa rải đường ...

Vật kết cấu: bê tông đúc sẵn ...

Thiết bị gắn liền với vật kiến trúc như: thiết bị vệ sinh, thông gió, ánh sáng, thiết bị sưởi ấm ... (kể cả công xi mạ, bảo quản thiết bị).

- ***Chi phí nhân công trực tiếp:*** gồm tiền lương, phụ cấp của công nhân trực tiếp tham gia công tác thi công xây dựng và lắp đặt thiết bị cụ thể bao gồm:

+ Tiền lương chính của công nhân trực tiếp thi công xây lắp kể cả công nhân phụ. Công nhân chính như công nhân mộc, công nhân nề, công nhân xây, công nhân uốn sắt, công nhân trộn bê tông ..., công nhân phụ như: công nhân khuân vác máy móc thi công, tháo dỡ ván khuôn đà giáo, lau chùi thiết bị trước khi lắp đặt, cạo rỉ sắt thép, nhúng gạch ...

+ Các khoản phụ cấp theo lương như phụ cấp làm đêm, thêm giờ, phụ cấp trách nhiệm, chức vụ, phụ cấp công trường, phụ cấp khu vực, phụ cấp nóng độc hại ...

+ Tiền lương phụ của công nhân trực tiếp thi công xây lắp.

Ngoài các khoản tiền lương và phụ cấp của công nhân trực tiếp tham gia công tác thi công xây dựng, lắp đặt thiết bị thuộc biên chế quản lý của DNXL, khoản mục chi phí nhân công trực tiếp và bao gồm khoản phải trả cho lao động thuê ngoài theo từng loại công việc.

Khoản mục chi phí nhân công trực tiếp không bao gồm tiền lương của công nhân khi vận chuyển vật liệu ngoài cự ly công trường, lương nhân viên thu mua bảo quản bốc dỡ vật liệu trước khi đến kho công trường, lương công nhân tát nước vét bùn khi thi công gặp trời mưa hay mạch nước ngầm và tiền lương của các bộ phận khác (sản xuất phụ, xây lắp phụ, nhân viên bảo vệ, quản lý ...)

Mặt khác, chi phí nhân công trực tiếp cũng không bao gồm khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ theo tỷ lệ quy định tính trên tiền lương phải trả của công nhân trực tiếp thi công xây lắp. Chi phí nhân công trực tiếp cũng không tính tiền ăn giữa ca của công nhân viên trực tiếp xây lắp. Các khoản này được tính vào khoản mục chi phí sản

xuất chung.

Trong trường hợp trong DNXL có các hoạt động khác mang tính chất công nghiệp hoặc cung cấp dịch vụ thì vẫn được tính vào khoản mục chi phí nhân công trực tiếp khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ và tiền ăn giữa ca của công nhân trực tiếp.

- ***Chi phí sử dụng máy thi công:*** Đối với trường hợp doanh nghiệp thực hiện việc xây lắp theo phương thức thi công hỗn hợp vừa thi công bằng thủ công vừa kết hợp thi công bằng máy, trong giá thành xây lắp còn có khoản mục chi phí sử dụng máy thi công.

Chi phí sử dụng máy thi công gồm các chi phí trực tiếp liên quan đến việc sử dụng máy thi công như:

+ Tiền lương của công nhân điều khiển máy móc thi công kể cả công nhân phục vụ máy và các khoản phụ cấp theo lương, kể cả khoản tiền ăn giữa ca của công nhân trực tiếp điều khiển máy thi công.

+ Chi phí khấu hao tài sản cố định là máy móc thi công.

+ Chi phí về công cụ dụng cụ dùng cho máy móc thi công.

+ Chi phí về sửa chữa, bảo trì, điện nước cho máy thi công, tiền thuê TSCĐ, chi phí trả cho nhà thầu phụ.

+ Các chi phí khác có liên quan đến việc sử dụng máy móc thi công kể cả khoản chi cho lao động nữ.

Chi phí sử dụng máy thi công không bao gồm khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ theo tỷ lệ quy định trên tiền lương của công nhân điều khiển máy thi công - khoản này được tính vào chi phí sản xuất chung. Chi phí sử dụng máy thi công cũng không bao gồm các khoản sau: lương công nhân vận chuyển, phân phối vật liệu cho máy; vật liệu là đối tượng chế biến của máy, các chi phí xảy ra trong quá trình máy ngừng sản xuất, các chi phí lắp đặt lần đầu cho máy móc thi công, chi phí sử dụng máy móc thiết bị khác và các chi phí có tính chất quản lý, phục vụ chung.

Trường hợp doanh nghiệp thi công toàn bằng thủ công hoặc thi công toàn bằng máy, các chi phí phát sinh không đưa vào khoản mục chi phí sử dụng máy thi công mà được xem là chi phí sản xuất chung.

- ***Chi phí sản xuất chung:*** Chi phí sản xuất chung là các chi phí trực tiếp khác (ngoài chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sử dụng máy thi công) và các chi phí về tổ

chức, quản lý phục vụ sản xuất xây lắp, các chi phí có tính chất chung cho hoạt động xây lắp gắn liền với từng đơn vị thi công như tổ, đội, công trường thi công.

Chi phí sản xuất chung gồm các khoản chi phí như sau:

+ Chi phí nhân viên phân xưởng: gồm tiền lương chính, lương phụ, phụ cấp lương, phụ cấp lưu động phải trả cho nhân viên quản lý đội xây dựng, tiền ăn giữa ca của nhân viên quản lý đội xây dựng và của công nhân xây lắp; khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn được tính theo tỷ lệ quy định hiện hành trên tiền lương phải trả của công nhân trực tiếp xây lắp, nhân viên sử dụng máy thi công và nhân viên quản lý đội thuộc biên chế của doanh nghiệp.

Ngoài khoản chi phí của nhân viên quản lý công trường, kế toán, thống kê, kho, vệ sinh... của công trường, chi phí nhân viên phân xưởng còn bao gồm tiền công vận chuyển vật liệu ngoài cự ly thi công do mặt bằng thi công chật hẹp, công tát nước vét bùn khi trời mưa hoặc gặp mạch nước ngầm...

+ Chi phí vật liệu gồm chi phí vật liệu cho đội xây dựng như vật liệu dùng để sửa chữa, bảo dưỡng TSCĐ, công cụ dụng cụ thuộc đội xây dựng quản lý và sử dụng, chi phí lán trại tạm thời.

Trường hợp vật liệu mua ngoài xuất thẳng cho đội xây dựng, nếu doanh nghiệp được khấu trừ thuế thì chi phí vật liệu không bao gồm thuế giá trị gia tăng đầu vào.

+ Chi phí dụng cụ sản xuất xây lắp: gồm các chi phí về công cụ dụng cụ dùng cho thi công như cuốc xẻng, dụng cụ cầm tay, xe đẩy, đà giáo, ván khuôn và các loại công cụ dụng cụ khác dùng cho sản xuất và quản lý của đội xây dựng. Chi phí dụng cụ sản xuất xây lắp không gồm thuế giá trị gia tăng đầu vào nếu doanh nghiệp tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế.

+ Chi phí khấu hao TSCĐ gồm chi phí khấu hao TSCĐ dùng chung cho hoạt động của đội xây dựng.

Trong trường hợp doanh nghiệp tổ chức thi công hỗn hợp vừa bằng thủ công vừa bằng máy, khoản chi phí khấu hao máy móc thi công được tính vào chi phí sử dụng máy thi công chứ không tính vào chi phí sản xuất chung.

1.4. Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và đối tượng

tính giá thành.

- ***Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất*** là đối tượng để tập hợp chi phí sản xuất, là phạm vi giới hạn mà các chi phí sản xuất cần được tổ chức tập hợp theo đó.

Xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là khâu đầu tiên cần thiết của công tác kế toán tập hợp chi phí sản xuất. Để xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất phải căn cứ vào đặc điểm phát sinh chi phí và công dụng của chi phí trong sản xuất. Tùy theo cơ cấu tổ chức sản xuất, yêu cầu và trình độ quản lý kinh tế, yêu cầu hạch toán kinh tế nội bộ của doanh nghiệp mà đối tượng tập hợp chi phí sản xuất có thể là toàn bộ quy trình công nghệ hay từng giai đoạn, từng quy trình công nghệ riêng biệt. Tùy theo quy trình công nghệ sản xuất của sản phẩm, đặc điểm của sản phẩm, yêu cầu của công tác tính giá thành sản phẩm mà đối tượng tập hợp chi phí sản xuất có thể là từng nhóm sản phẩm, từng mặt hàng sản phẩm, từng bộ phận, cụm chi tiết hoặc chi tiết sản phẩm.

Trong sản xuất xây lắp, do đặc điểm sản phẩm có tính đơn chiếc nên đối tượng hạch toán chi phí sản xuất thường là theo từng đơn đặt hàng hoặc cũng có thể đó là một hạng mục công trình, một bộ phận của một hạng mục công trình, nhóm hạng mục công trình, một ngôi nhà trong dãy nhà.

Tập hợp chi phí sản xuất theo đúng đối tượng có tác dụng phục vụ tốt cho việc tăng cường quản lý sản xuất và chi phí sản xuất, cho công tác hạch toán kinh tế nội bộ và hạch toán kinh tế toàn doanh nghiệp, phục vụ cho công tác tính giá thành sản phẩm được kịp thời, chính xác.

- ***Đối tượng tính giá thành:*** Đối tượng tính giá thành là các loại sản phẩm, công việc, lao vụ do doanh nghiệp sản xuất ra và cần phải tính được giá thành và giá thành đơn vị.

Xác định đối tượng tính giá thành cũng là công việc đầu tiên trong toàn bộ công tác tính giá thành sản phẩm của kế toán. Bộ phận kế toán giá thành phải căn cứ vào đặc điểm sản xuất của doanh nghiệp, các loại sản phẩm và lao vụ mà doanh nghiệp sản xuất, tính chất sản xuất của chúng để xác định đối tượng tính giá thành cho thích hợp.

Trong sản xuất XDCB, sản phẩm có tính đơn chiếc, đối tượng

tính giá thành là từng công trình, hạng mục công trình đã xây dựng hoàn thành. Ngoài ra đối tượng tính giá thành có thể là từng giai đoạn công trình hoặc từng giai đoạn hoàn thành quy ước, tùy thuộc vào phương thức bàn giao thanh toán giữa đơn vị xây lắp và chủ đầu tư.

- ***Kỳ tính giá thành trong sản xuất XDCB:*** Do sản phẩm XDCB được sản xuất theo từng đơn đặt hàng, chu kỳ sản xuất dài, công trình, hạng mục công trình chỉ hoàn thành khi kết thúc một chu kỳ sản xuất sản phẩm cho nên kỳ tính giá thành thường được chọn là thời điểm mà công trình, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng.

Hàng tháng, kế toán tiến hành tập hợp các chi phí sản xuất theo các đối tượng tính giá thành (đơn đặt hàng). Khi nhận được biên bản nghiệm thu bàn giao công trình hoàn thành đưa vào sử dụng mới sử dụng số liệu chi phí sản xuất đã tập hợp theo từng đối tượng từ khi bắt đầu thi công cho đến khi hoàn thành để tính giá thành và giá thành đơn vị (nếu có, như căn nhà trong dãy nhà ...). Như vậy, kỳ tính giá thành có thể sẽ không phù hợp với kỳ báo cáo kế toán mà phù hợp với chu kỳ sản xuất sản phẩm. Do đó, việc phản ánh và giám sát kiểm tra của kế toán đối với tình hình thực hiện kế hoạch chỉ thực sự phát huy đầy đủ tác dụng khi chu kỳ sản xuất sản phẩm đã kết thúc.

1.5. Phương pháp quy nạp chi phí sản xuất trong sản xuất XDCB:

Phương pháp quy nạp chi phí sản xuất là phương pháp hay hệ thống phương pháp được sử dụng để tập hợp và phân loại các chi phí sản xuất trong phạm vi giới hạn của đối tượng hạch toán chi phí.

- ***Quy nạp chi phí sản xuất theo sản phẩm hoặc đơn đặt hàng:*** Sản phẩm hoàn chỉnh trong XDCB để tính giá thành có thể là một ngôi nhà hoàn thành, một vật kiến trúc đã hoàn thành. Do đặc điểm của tính chất quy trình công nghệ, đặc điểm của loại hình sản xuất, cũng như yêu cầu tính toán chi phí theo đơn đặt hàng nên hàng tháng, các chi phí sản xuất phát sinh có liên quan đến sản phẩm hoặc đơn đặt hàng nào sẽ được tập hợp và phân loại chi phí vào sản phẩm hoặc đơn đặt hàng đó. Khi sản phẩm hoàn thành, toàn bộ các chi phí phát sinh từ khi khởi công đến khi hoàn thành chính là giá

thành sản phẩm. Phương pháp tính giá thành sản phẩm được áp dụng là phương pháp tính trực tiếp.

Các chi phí trực tiếp gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp trực tiếp cho từng đơn đặt hàng. Còn chi phí sử dụng máy thi công được tập hợp theo từng công trường, cuối kỳ chi phí sử dụng máy thi công được tính phân bổ cho từng đơn đặt hàng hay từng sản phẩm theo tiêu thức thích hợp. Chi phí sản xuất chung được tập hợp chung cho tất cả các đơn đặt hàng, cuối kỳ tính phân bổ cho từng đơn đặt hàng theo tiêu thức thích hợp.

- ***Quy nạp chi phí sản xuất theo nhóm sản phẩm:*** Phương pháp này được áp dụng khi tất cả các hạng mục công trình, các ngôi nhà, các phần công việc... được tiến hành thi công cùng một lúc. Tất cả các chi phí phát sinh gồm các chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp được phân loại và tập hợp theo giới hạn là nhóm sản phẩm. Khi xây dựng hoàn thành, để tính giá thành của từng hạng mục công trình, từng ngôi nhà, ... phương pháp tính giá thành được áp dụng là phương pháp tỷ lệ hoặc phương pháp hệ số.

- ***Quy nạp chi phí sản xuất theo khu vực thi công hoặc theo bộ phận thi công:*** Phương pháp này được áp dụng trong trường hợp doanh nghiệp hạch toán nội bộ một cách rộng rãi. Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là các bộ phận, đơn vị thi công như tổ, đội sản xuất hoặc các khu vực thi công. Các chi phí sản xuất được phân loại và tập hợp theo các đối tượng là tổ, đội sản xuất, công trường hay phân xưởng ... nhưng yêu cầu tính giá thành là theo từng sản phẩm. Để tính được giá thành của sản phẩm khi hoàn thành phải áp dụng phương pháp kết hợp như kết hợp phương pháp trực tiếp với phương pháp hệ số. Phương pháp tính cộng chi phí kết hợp với phương pháp tỷ lệ hoặc phương pháp hệ số. Các chi phí trực tiếp được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng sản phẩm trong khu vực thi công, bộ phận thi công, các chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng khu vực hoặc bộ phận thi công và được phân bổ cho từng đối tượng trong bộ phận, khu vực đó theo tiêu thức thích hợp.

II. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM XÂY LẮP:

2.1. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất

Có hai phương pháp chủ yếu để tập hợp chi phí sản xuất theo các

đối tượng tập hợp chi phí sản xuất: phương pháp ghi trực tiếp và phương pháp phân bổ gián tiếp.

Phương pháp ghi trực tiếp: áp dụng trong trường hợp các chi phí sản xuất có quan hệ trực tiếp với từng đối tượng tập hợp chi phí riêng biệt. Phương pháp ghi trực tiếp đòi hỏi phải tổ chức việc ghi chép ban đầu (chứng từ gốc) theo từng đối tượng, trên cơ sở đó, kế toán tập hợp số liệu từ các chứng từ gốc theo từng đối tượng liên quan và ghi trực tiếp vào các tài khoản cấp 1, cấp 2 hoặc các chi tiết theo đúng đối tượng. Phương pháp ghi trực tiếp bảo đảm việc tập hợp chi phí sản xuất theo đúng đối tượng chi phí với mức độ chính xác cao.

Phương pháp phân bổ gián tiếp: áp dụng trong trường hợp chi phí sản xuất phát sinh có liên quan với nhiều đối tượng tập hợp chi phí sản xuất mà không thể tổ chức việc ghi chép ban đầu riêng rẽ theo từng đối tượng được. Phương pháp này đòi hỏi phải ghi chép ban đầu các chi phí sản xuất có liên quan tới nhiều đối tượng theo từng địa điểm phát sinh chi phí, trên cơ sở đó tập hợp các chứng từ kế toán theo từng địa điểm phát sinh chi phí (tổ, đội sản xuất, công trường...). Sau đó chọn tiêu chuẩn phân bổ để tính toán phân bổ chi phí sản xuất đã tập hợp cho các đối tượng có liên quan.

Việc tính toán phân bổ gồm 2 bước:

- Tính hệ số phân bổ: $H = \frac{C}{T}$

Trong đó H là hệ số phân bổ

C là tổng chi phí đã tập hợp cần phân bổ

T là tổng tiêu chuẩn dùng phân bổ

- Phân bổ chi phí cho từng đối tượng có liên quan:

$C_n = T_n \times H$

Trong đó: C_n là chi phí phân bổ cho từng đối tượng.

T_n là tiêu chuẩn phân bổ của đối tượng n.

2.1.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là các chi phí về nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho hoạt động xây lắp hoặc sử dụng cho sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ, lao vụ của doanh nghiệp xây lắp.

Chi phí nguyên liệu, vật liệu phải tính theo giá thực tế khi xuất sử dụng. Giá thực tế của nguyên liệu vật liệu có thể được xác định

theo một trong các phương pháp:

- Tính theo giá thực tế từng lần nhập (giá đích danh).

- Tính theo giá bình quân gia quyền tại thời điểm xuất kho (giá bình quân liên hoàn).

- Tính theo giá thực tế nhập trước, xuất trước (FIFO)

- Tính theo giá thực tế nhập sau, xuất trước (LIFO)

- Tính theo giá bình quân kỳ trước

- Tính theo phương pháp hệ số chênh lệch giữa giá thực tế với giá hạch toán của nguyên liệu, vật liệu (trường hợp kế toán nguyên liệu, vật liệu theo giá hạch toán).

Chọn phương pháp nào, đơn vị phải đảm bảo tính nhất quán trong suốt niên độ kế toán.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong sản xuất xây lắp gồm nguyên vật liệu chính và vật liệu phụ dùng trực tiếp để sản xuất sản phẩm xây lắp.

- Chi phí nguyên vật liệu chính bao gồm những thứ nguyên liệu, vật liệu, nửa thành phẩm mua ngoài, vật kết cấu ... mà khi tham gia vào quá trình sản xuất nó cấu thành thực thể chính của sản phẩm như gạch ngói, cát, đá, xi măng, sắt, bêtông đúc sẵn... Các chi phí nguyên vật liệu chính thường được xây dựng định mức chi phí và cũng tiến hành quản lý theo định mức.

Thường chi phí nguyên vật liệu chính có liên quan trực tiếp với từng đối tượng tập hợp chi phí như công trình, hạng mục công trình... do đó được tập hợp theo phương pháp ghi trực tiếp.

Trường hợp chi phí nguyên vật liệu chính sử dụng có liên quan tới nhiều đối tượng chịu chi phí thì phải dùng phương pháp phân bổ gián tiếp. Khi đó tiêu chuẩn phân bổ hợp lý nhất là định mức tiêu hao chi phí nguyên vật liệu chính.

Khi tính chi phí nguyên vật liệu chính vào chi phí sản xuất trong kỳ (tháng, quý, năm) cần chú ý là chỉ được tính trị giá của nguyên vật liệu chính đã thực tế sử dụng vào sản xuất. Vì vậy, nếu trong kỳ sản xuất, có những nguyên vật liệu chính đã xuất dùng cho các tổ, đội, công trình (theo các chứng từ xuất vật liệu) nhưng chưa sử dụng hết vào sản xuất thì phải được loại trừ ra khỏi chi phí sản xuất trong kỳ bằng các bút toán điều chỉnh thích hợp.

- *Chi phí vật liệu phụ (vật liệu khác).*

Chi phí vật liệu phụ bao gồm những thứ vật liệu mà khi tham gia vào sản xuất nó kết hợp với vật liệu chính làm thay đổi màu sắc, hình dáng bề ngoài của sản phẩm, góp phần tăng thêm chất lượng, thẩm mỹ của sản phẩm, kích thích thị hiếu sử dụng sản phẩm hoặc đảm bảo cho hoạt động sản xuất tiến hành thuận lợi, hoặc phục vụ cho nhu cầu kỹ thuật công nghệ hoặc phục vụ cho việc đánh giá bảo quản sản phẩm.

Vật liệu khác trong sản xuất xây lắp như bột màu, a dao, thuốc nổ, đinh, dây ...

Việc tập hợp chi phí sản xuất khác trong hoạt động xây lắp cũng tương tự như đối với chi phí nguyên vật liệu chính. Tuy nhiên các loại vật liệu phụ trong sản xuất xây lắp thường gồm nhiều loại phức tạp, công dụng đối với sản xuất đa dạng, việc xuất dùng vật liệu khác trong sản xuất thường có liên quan tới nhiều đối tượng tập hợp chi phí khác nhau nên khó có thể tổ chức ghi chép ban đầu riêng cho từng đối tượng chi phí. Chi phí vật liệu khác thường thì sử dụng phương pháp phân bổ gián tiếp. Đối với những vật liệu phụ có định mức chi phí thì căn cứ vào định mức chi phí để làm tiêu chuẩn phân bổ. Trường hợp không xác định định mức chi phí vật liệu phụ thì sẽ chọn tiêu chuẩn phân bổ phù hợp, thường dùng tiêu chuẩn phân bổ là mức tiêu hao thực tế của vật liệu chính (nếu tiêu hao vật liệu phụ tương ứng với tiêu hao vật liệu chính) hoặc phân bổ theo giờ máy, ca máy thi công nếu chi phí vật liệu phụ được sử dụng để phục vụ cho hoạt động của máy móc thi công.

- *Chi phí nhiên liệu:*

Trong sản xuất xây lắp, trường hợp đối với các công trình cầu đường giao thông, dùng nhiên liệu để nấu nhựa rải đường, chi phí nhiên liệu sẽ được tính vào khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Phương pháp phân bổ chi phí nhiên liệu cũng giống như đối với vật liệu phụ đã trình bày ở trên.

Khi kế toán khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cần lưu ý không được tính vào khoản mục này đối với trường hợp doanh nghiệp xây lắp nhận thiết bị XDCB của bên giao thầu (bên A) hoặc do bên A ủy quyền cho B mua để lắp đặt vào công trình nhận thầu (trừ trường

hợp nhận thầu theo hình thức chìa khóa trao tay). Khi nhận số thiết bị này doanh nghiệp xây lắp ghi Nợ TK 152 (1526), Có TK 331. Khi bàn giao lại số thiết bị này cho bên A, bên B phải ghi bút toán ngược lại và tiến hành quyết toán riêng về số thiết bị này, không được hạch toán giá trị thiết bị vào giá thành sản xuất xây lắp các công trình XDCB nhận thầu.

- *Tài khoản sử dụng để kế toán khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:*

Tài khoản này được dùng để phản ánh các chi phí nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho hoạt động xây, lắp, sản xuất sản phẩm công nghiệp, thực hiện dịch vụ, lao vụ của doanh nghiệp xây lắp.

Bên Nợ: Trị giá thực tế nguyên liệu, vật liệu xuất dùng trực tiếp cho hoạt động xây lắp, sản xuất công nghiệp, kinh doanh dịch vụ trong kỳ hạch toán.

Bên Có:

- Trị giá nguyên liệu, vật liệu trực tiếp sử dụng không hết được nhập lại kho.

- Kết chuyển hoặc tính phân bổ trị giá nguyên liệu, vật liệu thực tế sử dụng cho hoạt động xây lắp trong kỳ vào TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang và chi tiết cho các đối tượng để tính giá thành công trình xây lắp, giá thành sản phẩm, dịch vụ lao vụ ...

TK 621 không có số dư cuối kỳ.

TK 621 phải được mở chi tiết để theo dõi từng loại hoạt động trong doanh nghiệp xây lắp như hoạt động xây lắp, hoạt động công nghiệp, dịch vụ lao vụ. Trong từng loại hoạt động, nếu hạch toán được theo từng đối tượng sử dụng nguyên liệu, vật liệu thì phải mở chi tiết theo từng đối tượng sử dụng để cuối kỳ kết chuyển chi phí, tính giá thành thực tế của từng đối tượng công trình.

- *Trình tự hạch toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp:*

+ Khi xuất nguyên liệu, vật liệu sử dụng cho hoạt động xây lắp, sản xuất công nghiệp, hoạt động dịch vụ trong kỳ ghi:

Nợ TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (chi tiết cho từng đối tượng hoạt động)

Có TK 152

+ Trường hợp mua nguyên liệu, vật liệu đưa vào sử dụng ngay

(không qua kho) và doanh nghiệp xây lắp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Nợ TK 621 – theo giá chưa có thuế giá trị gia tăng

Nợ TK 133 (1331) – Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ (thuế GTGT đầu vào)

Có các TK 111, 112, 331

+ Trường hợp mua nguyên liệu, vật liệu sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh và doanh nghiệp xây lắp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế giá trị gia tăng ghi:

Nợ TK 621 – (giá gồm cả thuế GTGT)

Có các TK 111, 112, 331

+ Trường hợp doanh nghiệp xây lắp thực hiện tạm ứng chi phí xây lắp giao khoán nội bộ mà đơn vị nhận khoán không tổ chức kế toán riêng.

Khi tạm ứng ghi:

Nợ TK 141 (1413) – tạm ứng chi phí xây lắp giao khoán nội bộ

Có TK 111, 112, 152, ...

Khi bản quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành đã bàn giao được duyệt, ghi:

Nợ TK 621 – (phần chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp)

Nợ TK 133 (nếu có)

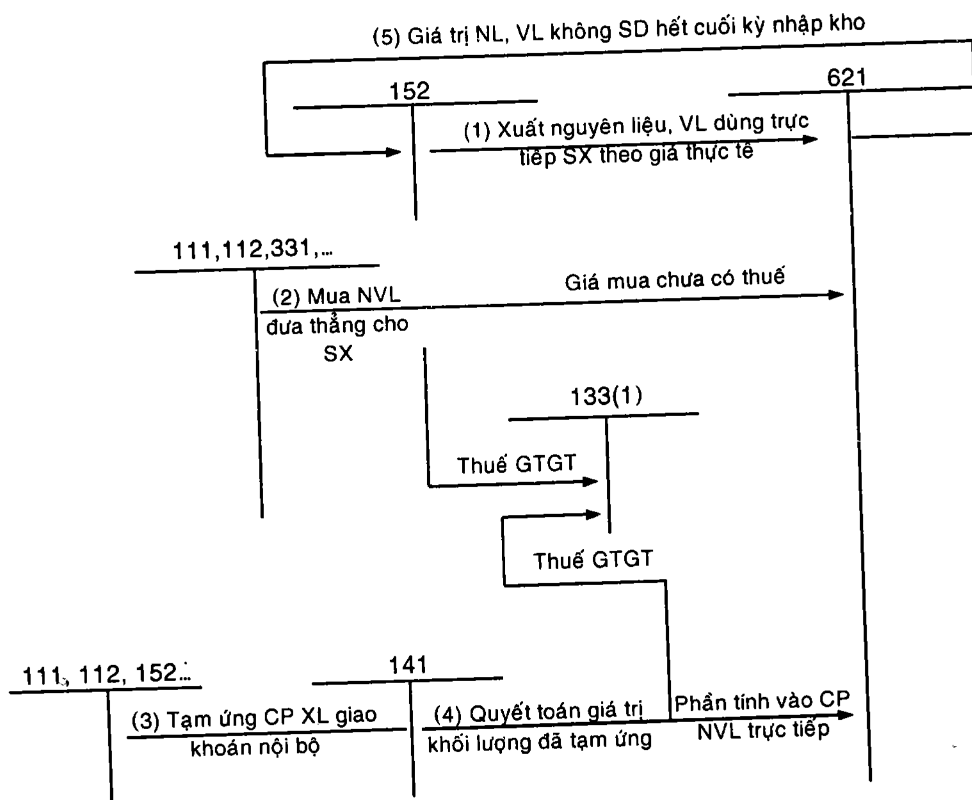
Có TK 141 (1413)

+ Trường hợp số nguyên liệu, vật liệu xuất ra không sử dụng hết vào hoạt động sản xuất xây lắp, cuối kỳ nhập lại kho, ghi:

Nợ TK 152

Có TK 621

Sơ đồ kế toán tổng hợp thể hiện như sau:



Ví dụ: Có các chứng từ, số liệu kế toán liên quan đến chi phí nguyên liệu, vật liệu của một doanh nghiệp xây lắp trong 5/2000 như sau: đơn vị tính: 1.000đ.

1) Theo bảng tổng hợp các chứng từ xuất nguyên vật liệu, trị giá nguyên vật liệu đã xuất cho hoạt động thi công xây lắp:

- Vật liệu xây dựng : 965.000
- Vật liệu khác : 190.000

2) Theo số liệu kiểm kê vật liệu còn lại tại các đội thi công lúc cuối kỳ gồm vật liệu xây dựng 15.000, để được nhập lại kho.

3) Phiếu chi số 250 ngày 4/5/20... chi tiền mặt tạm ứng tiền mua nguyên vật liệu giao khoán cho đội I: 50.000.

4) Theo số liệu định mức, chi phí vật liệu xây dựng tính được theo định mức tiêu hao (khối lượng thực tế và định mức tiêu hao vật liệu xây dựng cho đơn vị khối lượng):

- Công trình A : 600.000

- Công trình B : 400.000

5) Theo bảng quyết toán tạm ứng về khối lượng xây lắp hoàn thành, đội I thi công phần công trình C, giá trị nguyên vật liệu đội đã mua dùng cho công trình là 60.000, thuế GTGT 6.000. Doanh nghiệp đã lập phiếu chi số 250 ngày 25/5/20... để chi bổ sung số tiền nguyên vật liệu còn thiếu cho đội I.

6) Phân bổ chi phí vật liệu khác cho từng công trình theo mức tiêu hao thực tế của vật liệu chính xuất dùng trong tháng.

+ Tính phân bổ chi phí nguyên vật liệu cho từng công trình:

- Phân bổ chi phí nguyên vật liệu chính:

Chi phí nguyên vật liệu chính phải phân bổ:

$$965.000 - 15.000 = 950.000$$

Phân bổ cho công trình A:

$$\frac{950.000}{600.000 + 400.000} \times 600.000 = 570.000$$

Phân bổ cho công trình B:

$$\frac{950.000}{600.000 + 400.000} \times 400.000 = 380.000$$

- Phân bổ chi phí vật liệu khác:

Phân bổ cho công trình A:

$$\frac{190.000}{950.000} \times 570.000 = 114.000$$

Phân bổ cho công trình B:

$$\frac{190.000}{950.000} \times 380.000 = 76.000$$

+ Lập định khoản để ghi sổ kế toán chi phí nguyên vật liệu trong tháng 5/2000 như sau:

1) Nợ TK 621 :	1.155.000	
Có TK 152 (1521) :		1.155.000
2) Nợ TK 152 (1521) :	15.000	
Có TK 621 :		15.000
3) Nợ TK 141 (1413) :	50.000	

Có TK 111 (1111) : 50.000

4) Tính phân bổ vật liệu chính để tính giá thành cho công trình A : 570.000, công trình B : 380.000.

5) Nợ TK 621 (công trình C) : 60.000

Nợ TK 133 (1331) : 6.000

Có TK 141 (1413) : 50.000

Có TK 111 (1111) : 16.000

6) Tính phân bổ vật liệu phụ để tính giá thành cho công trình A: 114.000, công trình B : 76.000.

2.1.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp:

Chi phí nhân công trực tiếp là các chi phí cho lao động trực tiếp tham gia vào quá trình hoạt động xây lắp và các hoạt động sản xuất sản phẩm công nghiệp, cung cấp dịch vụ lao vụ trong doanh nghiệp xây lắp, chi phí lao động trực tiếp thuộc hoạt động sản xuất xây lắp bao gồm cả các khoản phải trả cho người lao động thuộc quyền quản lý của doanh nghiệp và lao động thuê ngoài theo từng loại công việc.

Chi phí nhân công trực tiếp nếu tính trả lương theo sản phẩm hoặc tiền lương trả theo thời gian nhưng có liên hệ trực tiếp với từng đối tượng tập hợp chi phí cụ thể thì dùng phương pháp tập hợp trực tiếp. Đối với chi phí nhân công trực tiếp sản xuất trả theo thời gian có liên quan tới nhiều đối tượng và không hạch toán trực tiếp được và các khoản tiền lương phụ của công nhân sản xuất xây lắp thì phải dùng phương pháp phân bổ gián tiếp. Tiêu chuẩn được dùng để phân bổ hợp lý là phân bổ theo giờ công định mức hoặc theo tiền lương định mức, hay phân bổ theo giờ công thực tế.

Đối với công nhân sản xuất vật liệu, trong chi phí nhân công trực tiếp còn gồm cả các khoản trích theo lương và tiền ăn giữa ca của công nhân sản xuất.

- Tài khoản sử dụng: TK 622: Chi phí nhân công trực tiếp

Bên Nợ:

- Chi phí nhân công trực tiếp tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm (xây lắp, sản xuất sản phẩm công nghiệp, cung cấp dịch vụ) bao gồm: tiền lương, tiền công lao động và các khoản trích trên tiền lương theo quy định.

(Riêng đối với hoạt động xây lắp, không bao gồm các khoản trích

trên lương về BHXH, BHYT, KPCĐ).

Bên Có:

- Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào bên Nợ TK 154 – Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

TK 622 không có số dư cuối kỳ.

- Trình tự hạch toán chi phí nhân công trực tiếp:

+ Căn cứ vào bảng tính lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất cho hoạt động xây, lắp, sản xuất sản phẩm công nghiệp, cung cấp lao vụ, dịch vụ gồm lương chính, lương phụ, phụ cấp lương và khoản phải trả về tiền công cho công nhân thuê ngoài:

Nợ TK 622

Có TK 334 (3341 & 3342)

+ Khi thực hiện việc trích BHXH, BHYT, KPCĐ của công nhân trực tiếp sản xuất đối với hoạt động sản xuất sản phẩm công nghiệp hoặc cung cấp dịch vụ:

Nợ TK 622

Có TK 338 (3382, 3383, 3384)

+ Khi tạm ứng chi phí tiền công để thực hiện giá trị khối lượng giao khoán xây, lắp nội bộ (đơn vị nhận khoán không tổ chức kế toán riêng):

Nợ TK 141 (1413) tạm ứng chi phí xây lắp giao khoán nội bộ

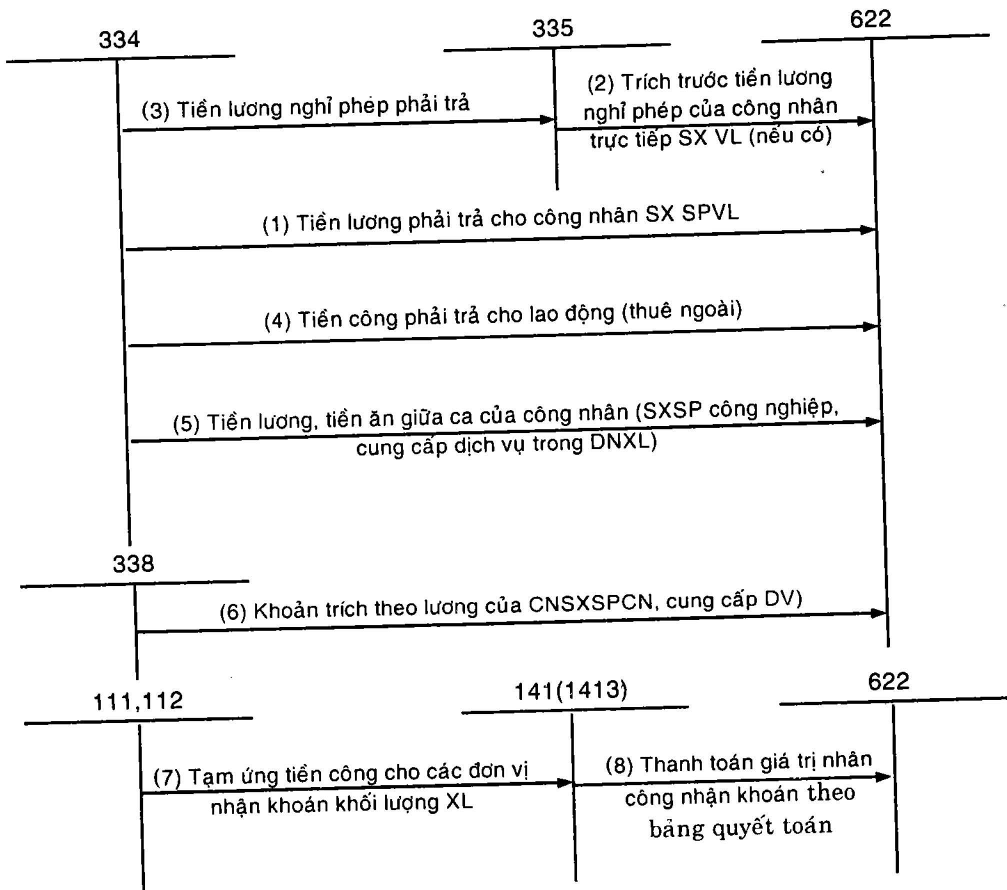
Có TK 111, 112 ...

Khi bảng quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành đã bàn giao được duyệt – phần giá trị nhân công ghi:

Nợ TK 622

Có TK 141 (1413)

Sơ đồ kế toán tổng hợp thể hiện như sau:



2.1.3. *Chi phí sử dụng máy thi công:*

- Hạch toán chi phí sử dụng mýy thi công phụ thuộc vào hình thức sử dụng máy thi công: tổ chức đội máy thi công riêng biệt chuyên thực hiện các khối lượng thi công bằng máy hoặc giao máy thi công cho các đội, XN xây, lắp.

+ Nếu doanh nghiệp có tổ chức các đội máy thi công riêng biệt và có phân cấp hạch toán cho đội máy tổ chức hạch toán kế toán riêng thì tất cả các chi phí liên quan tới hoạt động của đội máy thi công được tính vào các khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung chứ không phản ánh vào khoản mục chi phí sử dụng máy thi công. Sau đó các khoản mục này được kết chuyển để tính giá thành cho 1 ca máy thực hiện và cung cấp cho các đối tượng xây, lắp (công

trình, hạng mục công trình). Quan hệ giữa đội máy thi công với đơn vị xây lắp có thể thực hiện theo phương thức cung cấp lao vụ máy lẫn nhau giữa các bộ phận hay có thể thực hiện theo phương thức bán lao vụ máy lẫn nhau giữa các bộ phận trong nội bộ.

+ Nếu doanh nghiệp không tổ chức các đội máy thi công riêng biệt, hoặc có tổ chức đội máy thi công riêng biệt nhưng không tổ chức kế toán riêng cho đội máy thi công và thực hiện phương thức thi công hỗn hợp vừa thủ công vừa kết hợp bằng máy thì các chi phí liên quan tới hoạt động của đội máy thi công được tính vào khoản mục chi phí sử dụng máy thi công. Sau đó tính phân bổ chi phí sử dụng máy thi công thực tế cho từng công trình, hạng mục công trình.

Trường hợp doanh nghiệp thực hiện giao khoán giá trị XL nội bộ cho đơn vị nhận khoán (không tổ chức hạch toán kế toán riêng) thì doanh nghiệp không theo dõi chi phí phát sinh thực tế mà chỉ theo dõi tiền tạm ứng chi phí máy thi công và thanh toán tiền tạm ứng khi có bảng quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành đã bàn giao được duyệt.

Để hạch toán chi phí sử dụng máy thi công, hàng ngày các đội xe máy phải lập "Nhật trình xe máy" hoặc "phiếu theo dõi hoạt động xe máy thi công". Định kỳ kế toán thu hồi các chứng từ trên để tổng hợp các chi phí phục vụ cho xe máy thi công cũng như kết quả thực hiện của từng loại máy, từng nhóm máy hoặc từng máy. Sau đó tính phân bổ chi phí sử dụng máy cho các đối tượng xây lắp.

- Tài khoản sử dụng: TK 623: Chi phí sử dụng máy thi công

Bên Nợ: Các chi phí liên quan đến máy thi công (chi phí nguyên liệu cho máy hoạt động, chi phí tiền lương và các khoản phụ cấp lương, tiền công của công nhân trực tiếp điều khiển máy, chi phí bảo dưỡng, sửa chữa máy thi công ...)

Bên Có: Kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công vào bên Nợ TK 154 – Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

Tài khoản 623 không có số dư cuối kỳ.

TK 623 chi phí sử dụng máy thi công có 6 TK cấp I.

+ TK 6231 – Chi phí nhân công: Dùng để phản ánh lương chính, lương phụ: phụ cấp lương phải trả cho công nhân trực tiếp điều khiển xe, máy thi công, công nhân phục vụ máy thi công kể cả

khoản tiền ăn giữa ca của các công nhân này. TK này không phản ánh khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ tính theo tỷ lệ trên tiền lương của công nhân sử dụng xe, máy thi công. Khoản tính trích này được phản ánh vào TK 623: Chi phí sản xuất chung.

+ TK 6232: Chi phí vật liệu: Dùng để phản ánh chi phí nhiên liệu như xăng, dầu, mỡ ...) vật liệu khác phục vụ xe máy thi công.

+ TK 6233: Chi phí dụng cụ sản xuất: Dùng để phản ánh công cụ, dụng cụ lao động liên quan tới hoạt động của xe, máy thi công.

+ TK 6234: Chi phí khấu hao máy thi công: Dùng để phản ánh khấu hao máy móc thi công sử dụng vào hoạt động xây lắp công trình.

+ TK 6237: Chi phí dịch vụ mua ngoài: Dùng để phản ánh chi phí dịch vụ mua ngoài như thuê ngoài sửa chữa xe, máy thi công, bảo hiểm xe, máy thi công, chi phí điện, nước, tiền thuê TSCĐ, chi phí trả cho nhà thầu phụ ...

+ TK 6238: Chi phí bằng tiền khác: Dùng để phản ánh các chi phí bằng tiền phục vụ cho hoạt động của xe, máy thi công, khoản chi cho lao động nữ ...

- Trình tự hạch toán chi phí sử dụng máy thi công.

+ Nếu doanh nghiệp tổ chức đội máy thi công riêng biệt và có phân cấp quản lý để theo dõi riêng chi phí như 1 bộ phận sản xuất độc lập. Kế toán phản ánh như sau:

+ Các chi phí liên quan tới hoạt động của đội máy thi công:

Nợ TK 621, 622, 627

Có các TK có liên quan

• Cuối kỳ kết chuyển chi phí để tính giá thành thực tế ca máy.

Nợ TK 154

Có TK 621, 622, 627

Căn cứ vào giá thành ca máy tính toán được, tính phân bổ cho các đối tượng xây, lắp:

•• Nếu doanh nghiệp thực hiện theo phương thức cung cấp lao vụ máy lẫn nhau giữa các bộ phận:

Nợ TK 623 – Chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 154

•• Nếu doanh nghiệp thực hiện theo phương thức bán lao vụ máy lẫn nhau giữa các bộ phận trong nội bộ, ghi:

(a) Z ca máy chuyển giao cho các bộ phận xây lắp trong nội bộ:

Nợ TK 632

Có TK 154

(b) Trị giá cung cấp lao vụ máy tính theo giá tiêu thụ, kể cả thuế GTGT:

Nợ TK 623 – giá chưa có thuế

Nợ TK 133 – Thuế GTGT đầu vào

Có TK 512 – Doanh thu tính theo giá chưa có thuế

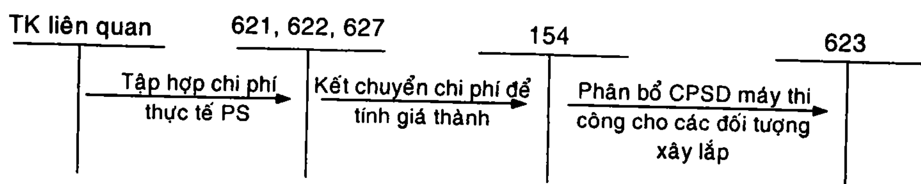
Có TK 3331 – Thuế GTGT đầu ra

Đối với DN nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp sẽ ghi:

Nợ TK 623

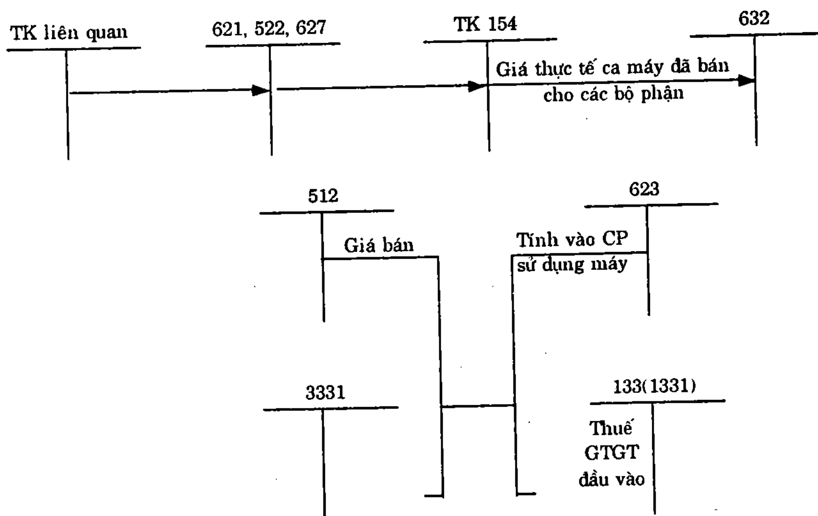
Có TK 512

Sơ đồ kế toán thể hiện như sau:



Trường hợp cung cấp lao vụ máy lẫn nhau giữa các bộ phận.

Trường hợp doanh nghiệp bán lao vụ máy lẫn nhau giữa các bộ phận.



+ Nếu doanh nghiệp không tổ chức đội máy thi công riêng biệt, hoặc có tổ chức đội máy thi công riêng biệt nhưng không phân cấp thành một bộ phận độc lập để theo dõi riêng chi phí thì chi phí phát sinh được tập hợp vào TK 623. Các chi phí sử dụng máy thi công gồm 2 loại chi phí là chi phí thường xuyên và chi phí tạm thời.

Chi phí thường xuyên: gồm các chi phí xảy ra hàng ngày một cách thường xuyên cho quá trình sử dụng máy thi công như chi phí về nhiên liệu, dầu mỡ, các chi phí vật liệu phụ khác; tiền lương của công nhân điều khiển và công nhân phục vụ máy thi công; tiền khấu hao tài sản cố định là xe máy thi công; các chi phí về thuê máy, chi phí sửa chữa thường xuyên xe máy thi công.

Chi phí tạm thời là những chi phí phát sinh một lần có liên quan đến việc lắp, tháo, vận chuyển, di chuyển máy và các khoản chi phí về những công trình tạm phục vụ cho việc sử dụng máy như: lán che máy ở công trường, bệ để máy ở khu vực thi công.

Các chi phí thường xuyên được tính trực tiếp một lần vào chi phí sử dụng máy thi công trong kỳ còn chi phí tạm thời không hạch toán 1 lần vào chi phí sử dụng máy thi công mà được tính phân bổ dần theo thời gian sử dụng các công trình tạm hoặc theo thời gian thi công trên công trường (thời gian nào ngắn hơn sẽ được chọn làm tiêu thức để phân bổ). Xác định số phân bổ hàng tháng như sau:

$$\text{Số phân bổ CP tạm thời hàng tháng} = \frac{\text{Chi phí thực tế XD các công trình tạm} + \text{Chi phí tháo dỡ các công trình tạm dự tính} - \text{Giá trị phế liệu thu hồi được dự tính}}{\text{Thời gian sử dụng các công trình tạm hoặc thời gian thi công trên công trường}}$$

Chi phí tạm thời cũng có thể tiến hành theo phương pháp trích trước vào chi phí sử dụng máy thi công. Khi sử dụng xong công trình tạm, số chênh lệch giữa chi phí thực tế PS với chi phí trích trước được xử lý theo quy định.

Nội dung và phương pháp phản ánh:

- Đối với chi phí thường xuyên:

• Căn cứ vào tiền lương (lương chính, lương phụ), tiền công, tiền ăn giữa ca phải trả cho công nhân điều khiển máy, phục vụ máy, ghi:

Nợ TK 623 (6231)

Có TK 334

Trường hợp doanh nghiệp xây lắp thực hiện việc trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân điều khiển máy thi công, kế toán ghi giống như đối với công nhân xây lắp.

• Xuất kho, hoặc mua nguyên liệu, nhiên liệu, vật liệu phụ sử dụng cho xây lắp, máy thi công:

Nợ TK 623 (6232)

Nợ TK 133(1) nếu được khấu trừ thuế GTGT

Có TK 152, 111, 112, 331 ...

• Chi phí công cụ dụng cụ dùng cho xe, máy thi công:

Nợ TK 623 (6233)

Có TK 153, 111, 112 ,,, (loại phân bổ 1 lần)

Có TK 142 (1421) loại phân bổ dần

• Khấu hao xe, máy thi công sử dụng ở đội máy thi công:

Nợ TK 623 (6234)

Có TK 214

Đồng thời ghi Nợ TK 009

• Chi phí dịch vụ mua ngoài phát sinh (chi phí sửa chữa máy thi công thuê ngoài, điện, nước, tiền thuê TSCĐ, chi phí trả cho nhà thầu phụ, ...)

Nợ TK 623 (6237) – Giá hóa đơn chưa có thuế (nếu tính thuế GTGT khấu trừ)

Nợ TK 133 (1331) – Thuế GTGT (nếu được khấu trừ thuế).

Có TK 111, 112, 331.

• Các chi phí bằng tiền phát sinh:

Nợ TK 623 (6238)

Nợ TK 133 (1331) nếu được khấu trừ thuế

Có TK 111, 112.

- Đối với chi phí tạm thời

+ Trường hợp không trích trước:

Khi phát sinh chi phí:

Nợ TK 142 (1421)

Nợ TK 133 (1331) nếu được khấu trừ thuế.

Có TK 111, 112, 331, ...

Khi phân bổ chi phí trong kỳ:

Nợ TK 623 (Chi tiết liên quan)

Có TK 142 (1421) : Số phân bổ trong tháng

+ Trường hợp có trích trước:

Khi trích trước chi phí:

Nợ TK 623

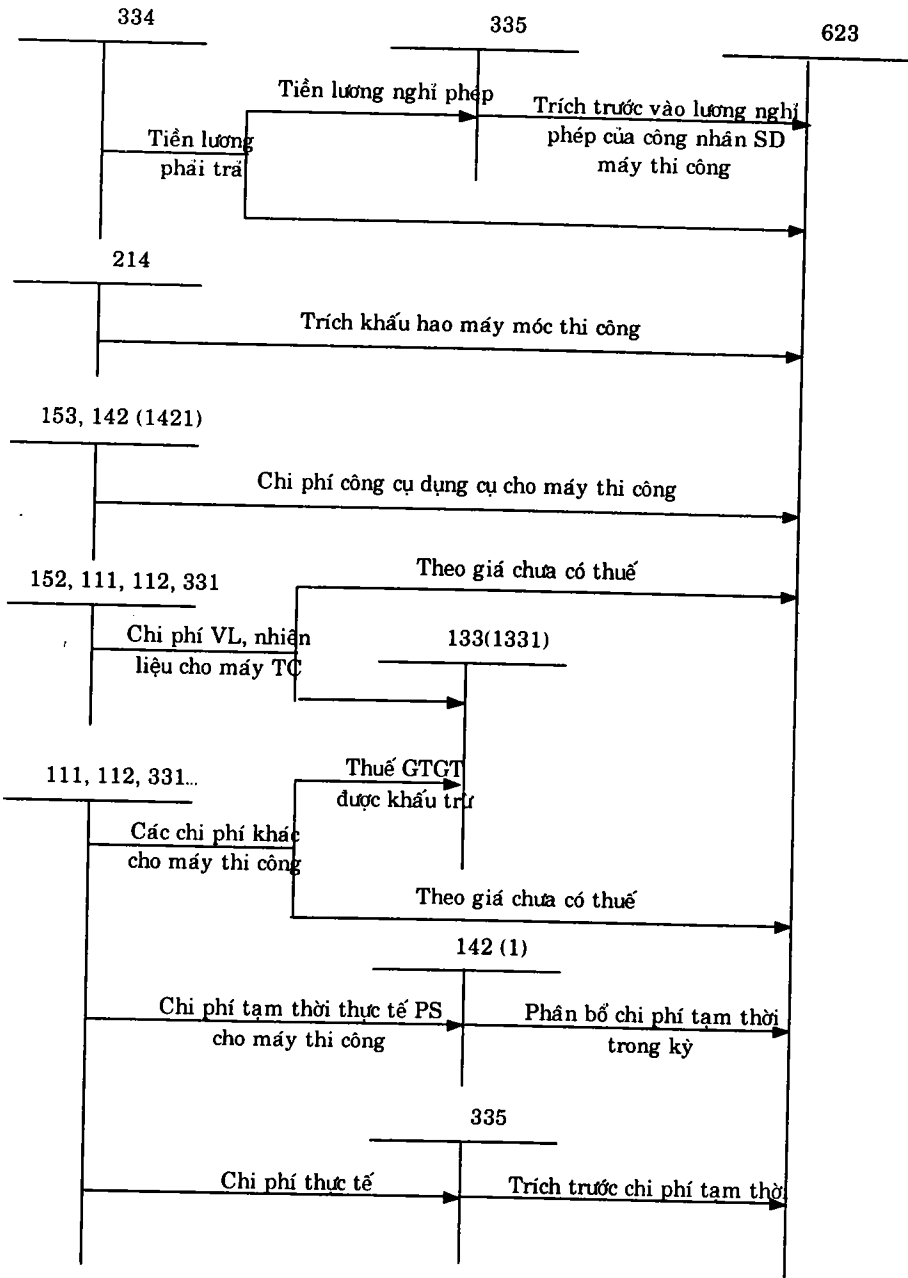
Có TK 335 (3352)

Chi phí thực tế phát sinh:

Nợ TK 335 (3352)

Có TK 111, 112, 331, ...

Sơ đồ kế toán thể hiện như sau:



2.1.4. Chi phí sản xuất chung:

Để tập hợp chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp xây

lắp, kế toán sử dụng TK 627: Chi phí sản xuất chung.

Nội dung kết cấu của TK 627

Bên Nợ: Các chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ, bao gồm: lương nhân viên quản lý đội xây dựng; tiền ăn giữa ca của nhân viên quản lý đội xây dựng, của công nhân xây lắp, khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn được tính theo tỷ lệ (%) quy định hiện hành trên tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp xây lắp, nhân viên sử dụng máy thi công và nhân viên quản lý đội (thuộc biên chế của doanh nghiệp); khấu hao TSCĐ dùng chung cho hoạt động của đội và những chi phí khác liên quan tới hoạt động của đội (chi phí không có thuế GTGT đầu vào nếu được khấu trừ thuế).

Bên Có:

- Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung

- Kết chuyển chi phí sản xuất chung vào bên Nợ tài khoản 154 – Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

TK 627 không có số dư cuối kỳ.

TK 627 có 6 TK cấp 2

TK 6271: Chi phí nhân viên phân xưởng

TK 6272: Chi phí vật liệu

TK 6273: Chi phí dụng cụ sản xuất

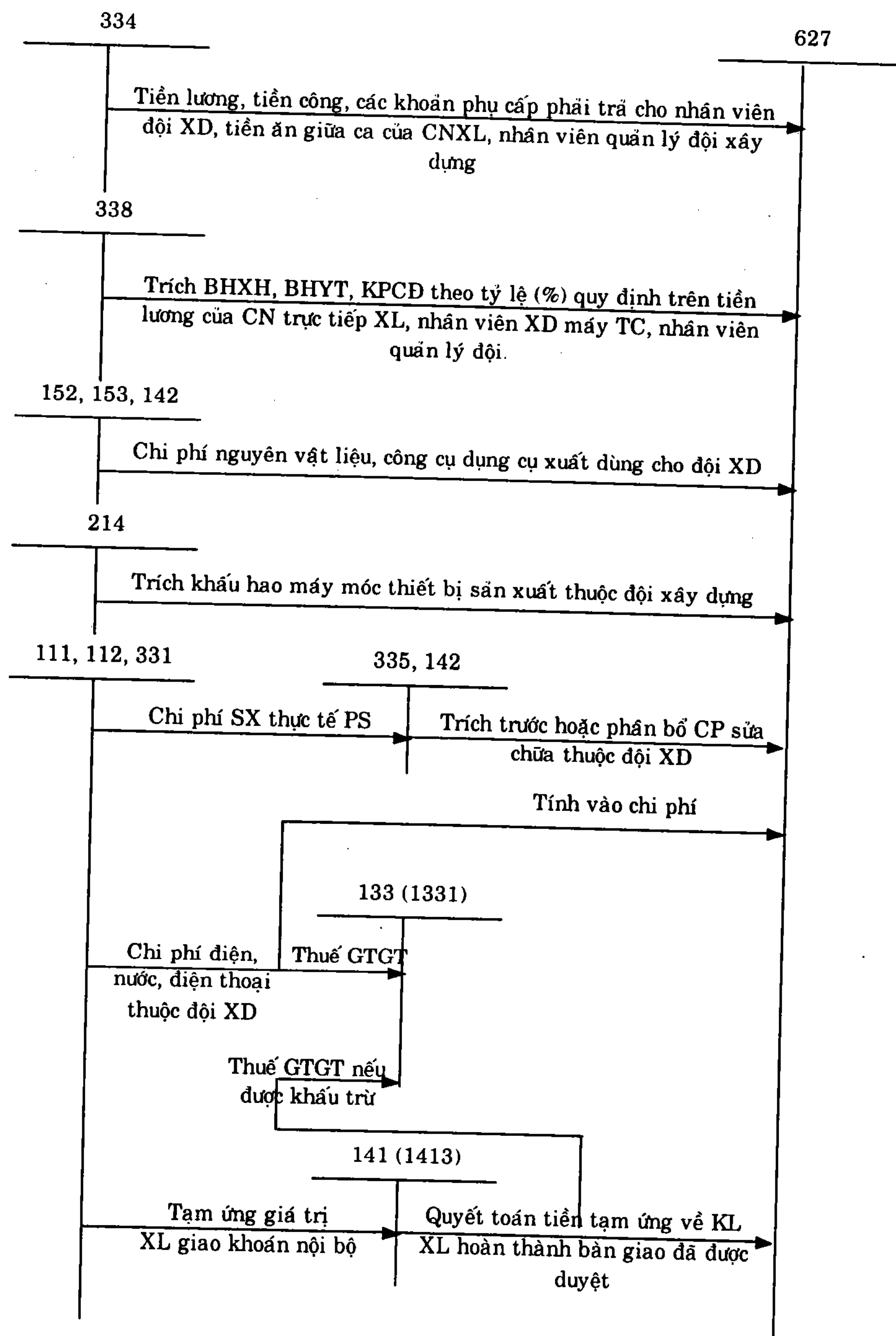
TK 6274: Chi phí khấu hao TSCĐ

TK 6277: Chi phí dịch vụ mua ngoài

TK 6278: Chi phí bằng tiền khác

Chi phí sản xuất chung được tập hợp theo nội dung khoản mục quy định. Tùy thuộc vào tổ chức sản xuất của các tổ, đội xây lắp ở doanh nghiệp xây lắp mà kế toán tổ chức kế toán cho phù hợp.

Sơ đồ kế toán được thể hiện như sau:



2.1.5. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh phụ và xây lắp phụ:

Trong các doanh nghiệp xây lắp, ngoài các bộ phận sản xuất kinh doanh chính là xây lắp các công trình, còn có thể tổ chức các bộ phận sản xuất kinh doanh phụ và xây lắp phụ.

- Bộ phận sản xuất kinh doanh phụ trong các doanh nghiệp xây lắp bao gồm:

+ Sản xuất các vật kết cấu bằng bêtông như tấm panen đúc sẵn và một số kết cấu bêtông khác, kết cấu bằng kim loại như vì kèo; các công cụ dụng cụ và các vật kết cấu bằng gỗ khác.

+ Các bộ phận khai thác cát, đá, sản xuất gạch ngói ...

+ Sản xuất hoặc cung cấp các lao vụ khác mang tính chất dịch vụ: thành lập các đội vận tải để vận chuyển vật liệu, phục vụ khác trong quản lý, bộ phận sản xuất điện, nước ở các công trường.

Mục đích chính của bộ phận sản xuất phụ là phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh chính và quản lý của doanh nghiệp. Ngoài ra sản phẩm, lao vụ của bộ phận sản xuất phụ có thể bán cho bên ngoài.

- Công tác xây lắp phụ:

Công tác sản xuất phụ là công tác phục vụ cho công tác xây lắp chính (không được ghi trong kế hoạch xây lắp) bao gồm việc xây dựng và tháo dỡ các công trình tạm, xây dựng các phần bao che của công trình hoặc sửa chữa thường xuyên, sửa chữa lớn các TSCĐ là nhà cửa, vật kiến trúc.

Hoạt động của xây lắp phụ ngoài việc phục vụ cho hoạt động xây lắp công trình cũng có thể phục vụ cho bên ngoài.

Công tác sản xuất kinh doanh phụ và xây lắp phụ khi hoàn thành công việc hoặc cuối kỳ kế toán phải tính giá thành và phân bổ chi phí vào các đối tượng có liên quan, do đó trong quá trình hoạt động, kế toán phải phản ánh một cách đầy đủ và đúng chi phí thực tế phát sinh theo đúng các đối tượng hạch toán chi phí nhằm giúp cho việc tính toán giá thành sản phẩm lao vụ được chính xác; tính toán phân bổ hợp lý cho các đối tượng sử dụng; kiểm tra tình hình sử dụng lao động, vật tư dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh phụ, xây lắp phụ, bảo đảm hợp lý tiết kiệm; tính toán, xác định kết quả hạch toán kinh tế nội bộ của từng phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ và công

tác xây lắp phụ.

Hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm lao vụ sản xuất phụ, công tác xây lắp phụ cũng mang đầy đủ tính chất của việc hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành của hoạt động sản xuất kinh doanh chính. Tuy nhiên, do hoạt động sản xuất phụ và xây lắp phụ chủ yếu phục vụ cho hoạt động xây lắp chính, nên các chi phí phát sinh được tính toán chủ yếu là các chi phí trực tiếp liên quan đến quá trình sản xuất, không cần tính đủ các chi phí thuộc quản lý doanh nghiệp, trừ trường hợp sản phẩm, lao vụ, công tác xây lắp phụ có cung cấp cho bên ngoài, có thể tính phân bổ thêm một phần chi phí quản lý để việc tính toán xác định kết quả của hoạt động này được chính xác và giúp cho việc phân tích được đúng đắn.

Chi phí sản xuất của bộ phận sản xuất phụ và xây lắp phụ bao gồm các khoản mục sau:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: gồm chi phí nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, dùng trực tiếp cho hoạt động sản xuất phụ, công tác xây lắp phụ.

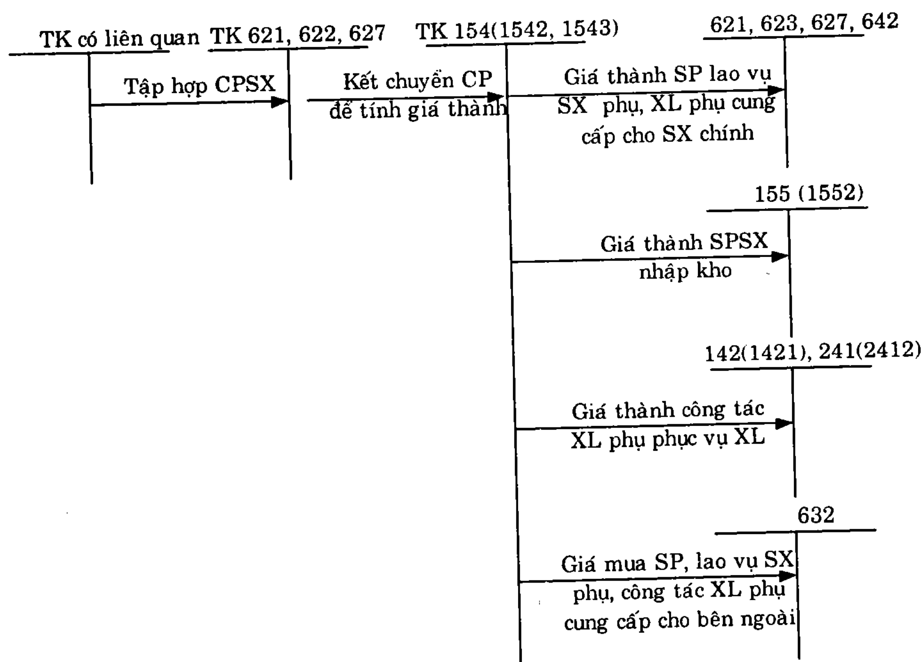
+ Chi phí nhân công trực tiếp: gồm đầy đủ các khoản tiền lương (chính, phụ, phụ cấp), tiền công, các khoản trích theo lương theo tỷ lệ quy định, tiền ăn giữa ca của công nhân sản xuất phụ, công nhân xây lắp phụ.

+ Chi phí sản xuất chung: gồm các chi phí trực tiếp khác và các chi phí thuộc tổ chức quản lý phục vụ sản xuất của bộ phận sản xuất phụ, xây lắp phụ.

Trình tự và phương pháp hạch toán được thực hiện giống như đối với hoạt động sản xuất công nghiệp cung cấp lao vụ, dịch vụ (đối với sản xuất phụ) và giống với hoạt động xây lắp (đối với công tác xây lắp phụ).

Các chi phí thực tế phát sinh được tập hợp vào các tài khoản 621, 622, 627 và được mở chi tiết cho từng loại hoạt động, cuối kỳ kết chuyển vào TK 154 để tính giá thành cho từng loại hoạt động và phân bổ chi phí cho các đối tượng sử dụng có liên quan (kế toán không sử dụng TK 155 trừ trường hợp sản xuất sản phẩm công nghiệp có nhập kho thành phẩm).

Sơ đồ kế toán tổng quát được thể hiện như sau:



Việc phân bổ giá thành sản phẩm, lao vụ sản xuất phụ trong doanh nghiệp xây lắp được thực hiện giống như phân bổ sản phẩm lao vụ sản xuất phụ ở các loại hình doanh nghiệp khác. Đối với công tác xây lắp phụ trong XDCB thường được tính theo khối lượng công việc thực tế đã thực hiện theo từng vụ việc. Các chi phí phát sinh được tập hợp theo từng khối lượng, sự việc, khi công tác hoàn thành, tổng hợp chi phí và tính giá thành của khối lượng công việc để tính cho đối tượng có liên quan (giống như công tác xây lắp chính).

2.1.6. Kế toán các khoản thiệt hại trong sản xuất xây lắp:

Cũng giống như các ngành sản xuất kinh doanh khác, trong hoạt động thi công xây lắp có thể phát sinh các khoản thiệt hại trong quá trình thi công, xuất phát từ đặc điểm thời gian thi công công trình tương đối dài và việc sản xuất thi công thường diễn ra ngoài trời, chịu tác động trực tiếp bởi điều kiện môi trường, thiên nhiên thời tiết, sản xuất cũng phần nào đó mang tính chất thời vụ. Các khoản thiệt hại phát sinh có thể do ngừng sản xuất hoặc do sai phạm kỹ thuật trong quá trình thi công phải phá đi làm lại.

2.1.6.1. Thiệt hại phá đi làm lại:

Trong quá trình thi công có thể có những khối lượng công trình hoặc phần việc phải phá đi làm lại để bảo đảm chất lượng công trình. Nguyên nhân gây ra có thể do thiên tai, hỏa hoạn, do lỗi của bên giao thầu (bên A) như sửa đổi thiết kế hay thay đổi một bộ phận thiết kế của công trình; hoặc có thể do bên thi công (bên B) gây ra do tổ chức sản xuất không hợp lý, chỉ đạo thi công không chặt chẽ, sai phạm kỹ thuật của công nhân hoặc do các nguyên nhân khác từ bên ngoài.

Tùy thuộc vào mức độ thiệt hại và nguyên nhân gây ra thiệt hại để có biện pháp xử lý thích hợp.

Giá trị thiệt hại về phá đi làm lại là số chênh lệch giữa giá trị khối lượng phải phá đi làm lại với giá trị vật tư thu hồi được.

Giá trị của khối lượng phá đi làm lại bao gồm các phí tổn về nguyên vật liệu, nhân công, chi phí sử dụng máy thi công và chi phí sản xuất chung đã bỏ ra để xây dựng khối lượng xây lắp đó và các chi phí phát sinh dùng để phá khối lượng đó. Các phí tổn để thực hiện xây dựng khối lượng xây lắp bị phá đi thường được xác định theo chi phí định mức vì rất khó có thể xác định một cách chính xác giá trị thực tế của khối lượng phải phá đi làm lại.

Trong trường hợp các sai phạm kỹ thuật nhỏ, không cần thiết phải phá đi để làm lại mà chỉ cần sửa chữa, điều chỉnh thì chi phí thực tế phát sinh dùng để sửa chữa được tập hợp vào chi phí phát sinh ở các TK có liên quan như khi sản xuất.

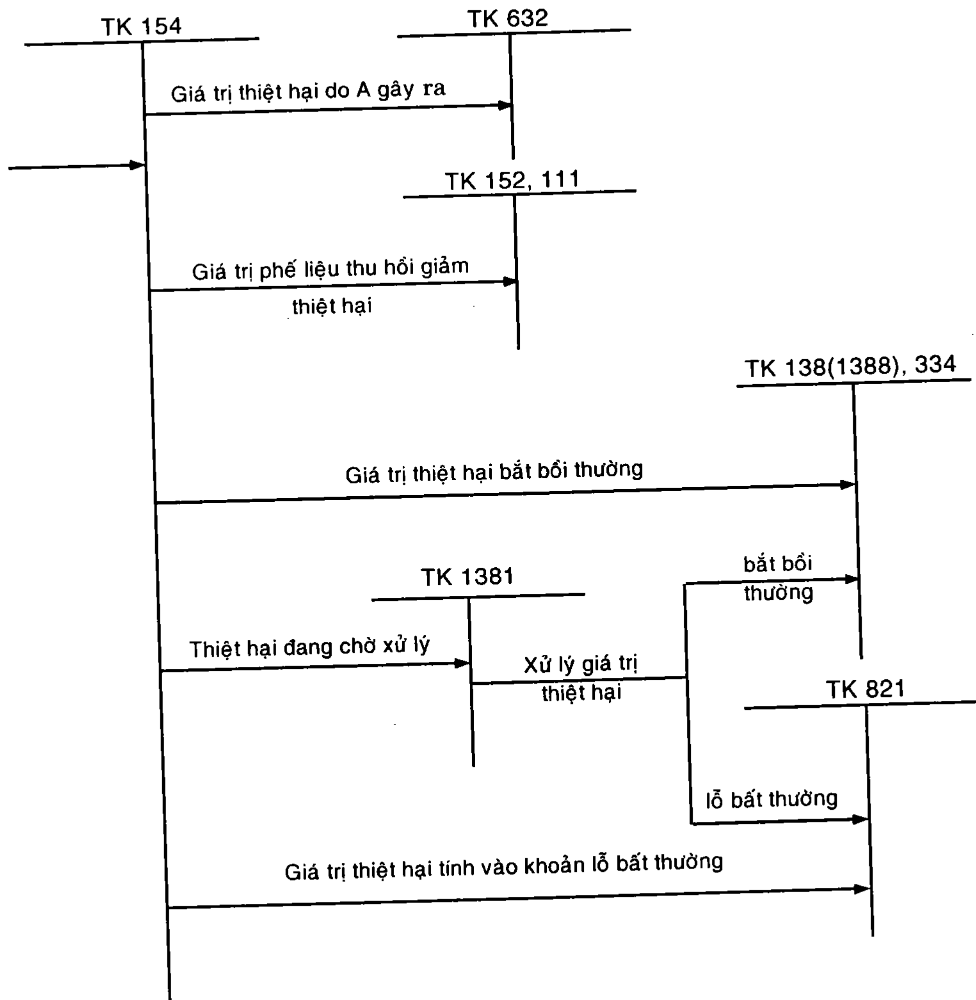
Giá trị thiệt hại phá đi làm lại có thể được xử lý như sau:

+ Nếu do thiên tai gây ra được xem như khoản thiệt hại bất thường.

+ Nếu do bên giao thầu gây ra thì bên giao thầu phải bồi thường thiệt hại, bên thi công coi như đã thực hiện xong khối lượng công trình và bàn giao tiêu thụ.

+ Nếu do bên thi công gây ra thì có thể tính vào giá thành, hoặc tính vào khoản thiệt hại bất thường sau khi trừ đi phần giá trị bắt người phạm lỗi phải bồi thường thiệt hại và phần giá trị phế liệu thu hồi được.

Sơ đồ kế toán thể hiện như sau:



2.1.6.2. Thiệt hại ngừng sản xuất:

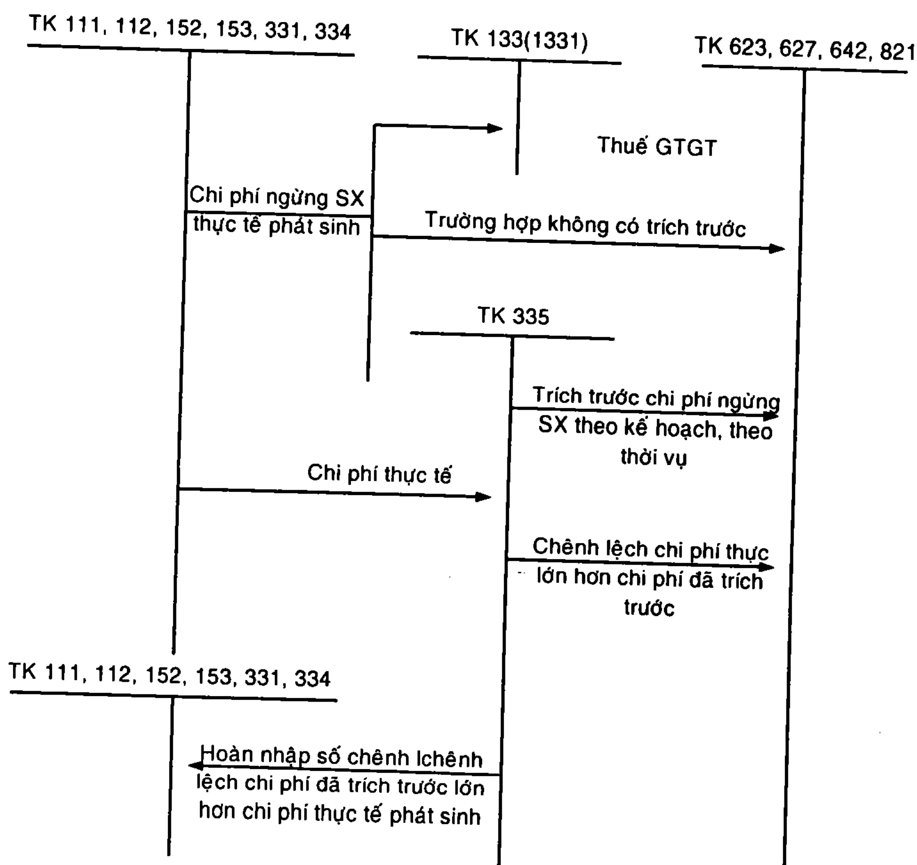
Thiệt hại ngừng sản xuất là những khoản thiệt hại xảy ra do việc đình chỉ sản xuất trong một thời gian nhất định vì những nguyên nhân khách quan hay chủ quan nào đó. Ngừng sản xuất có thể do thời tiết, do thời vụ hoặc do tình hình cung cấp nguyên nhiên vật liệu, máy móc thi công và các nguyên nhân khác.

Các khoản thiệt hại phát sinh do ngừng sản xuất bao gồm: tiền lương phải trả trong thời gian ngừng sản xuất, giá trị nguyên nhiên

vật liệu, động lực phát sinh trong thời gian ngừng sản xuất.

Trong trường hợp ngừng việc theo thời vụ hoặc ngừng việc theo kế hoạch, doanh nghiệp lập dự toán chi phí trong thời gian ngừng việc và tiến hành trích trước chi phí ngừng sản xuất vào chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh. Khi kết thúc niên độ kế toán hoặc khi công trình hoàn thành bàn giao, kế toán xác định số chênh lệch giữa số đã trích trước với chi phí thực tế phát sinh. Nếu chi phí trích trước lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì phải lập bút toán hoàn nhập số chênh lệch.

Sơ đồ kế toán tổng hợp thể hiện như sau:



2.2. Kế toán tổng hợp, phân bổ và kết chuyển chi phí

Chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp xây lắp bao gồm những chi phí có liên quan đến việc sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp đã được tập hợp vào bên Nợ của các TK 621, 622, 623 và 627.

Để tính được giá thành sản phẩm cho từng đối tượng, kế toán thực hiện việc kết chuyển chi phí đối với các chi phí đã tập hợp trực tiếp theo từng đối tượng, còn đối với các chi phí không thể tập hợp trực tiếp theo từng đối tượng, kế toán phải tính phân bổ các chi phí này cho từng đối tượng theo tiêu thức thích hợp.

Để có số liệu để kết chuyển hoặc phân bổ chi phí cho từng đối tượng, kế toán phải tổng hợp các chi phí đã tập hợp được.

Tổng hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bằng cách tổng hợp các chi phí đã tập hợp bên Nợ của TK 621.

Tổng hợp chi phí nhân công trực tiếp bằng cách tổng hợp các chi phí đã tập hợp bên Nợ của TK 622.

Tổng hợp chi phí sử dụng máy thi công bằng cách tổng hợp các chi phí đã tập hợp bên Nợ của TK 623.

Tổng hợp chi phí sản xuất chung bằng cách tổng hợp các chi phí đã tập hợp bên Nợ TK 627.

Trước khi kết chuyển hoặc phân bổ chi phí phải loại ra các khoản làm giảm chi phí trong giá thành như giá trị vật liệu sử dụng không hết ngày cuối tháng làm giảm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, giá trị vật liệu nhiên liệu, phụ tùng, dụng cụ đã xuất dùng, ngày cuối tháng sử dụng không hết làm giảm chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153

Có TK 621, 623, 627

Phân bổ chi phí:

- Phân bổ chi phí sử dụng máy thi công.

Chi phí sử dụng máy thi công được phân bổ cho các đối tượng xây lắp theo phương pháp thích hợp căn cứ vào số ca máy hoặc khối lượng phục vụ thực tế.

+ Trường hợp các chi phí sử dụng máy được theo dõi riêng cho từng loại máy. Xác định chi phí phân bổ cho từng đối tượng như sau:

+ Trường hợp không theo dõi tập hợp chi phí cho từng loại máy riêng biệt, phải xác định ca máy tiêu chuẩn thông qua hệ số quy đổi. Hệ số quy đổi thường được xác định căn cứ vào đơn giá kế hoạch. Giá kế hoạch của 1 ca máy thấp nhất được lấy làm ca máy chuẩn. Xác định hệ số quy đổi H như sau:

$$\text{Chi phí SD máy phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng chi phí SD máy phải phân bổ}}{\text{Tổng số ca máy hoạt động thực tế hoặc khối lượng công tác do máy thực hiện}} \times \text{Số ca máy thực tế (hoặc khối lượng công tác) máy đã phục vụ cho từng đối tượng}$$

+ Trường hợp không theo dõi tập hợp chi phí cho từng loại máy riêng biệt, phải xác định ca máy tiêu chuẩn thông qua hệ số quy đổi. Hệ số quy đổi thường được xác định căn cứ vào đơn giá kế hoạch. Giá kế hoạch của 1 ca máy thấp nhất được lấy làm ca máy chuẩn. Xác định hệ số quy đổi H như sau:

$$H = \frac{\text{Giá kế hoạch của 1 ca máy}}{\text{Giá kế hoạch 1 ca máy thấp nhất}}$$

Sau đó căn cứ vào hệ số quy đổi và số ca máy đã thực hiện của từng loại máy để quy đổi thành số ca máy chuẩn.

$$\text{Số ca máy chuẩn của từng loại máy đã hoạt động} = \text{Số ca máy thực tế hoạt động của từng loại máy} \times H$$

Tính phân bổ chi phí sử dụng máy cho từng đối tượng theo số ca máy tiêu chuẩn:

$$\text{Chi phí SD máy phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng chi phí XD máy phải phân bổ}}{\text{Tổng số ca máy chuẩn (đã được quy đổi) của các loại máy}} \times \text{Số ca máy đã được quy đổi phục vụ cho từng đối tượng}$$

- ***Phân bổ chi phí sản xuất chung:***

Chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng công trường, hoặc đội thi công và tính phân bổ cho từng công trình, hạng mục công trình theo phương pháp thích hợp. Tiêu chuẩn để phân bổ chi phí sản xuất chung thường được sử dụng có thể là: phân bổ theo chi phí sản xuất chung định mức, phân bổ theo giờ công sản xuất kinh doanh định mức hoặc thực tế, phân bổ theo ca máy thi công, phân bổ theo chi phí nhân công, phân bổ theo chi phí trực tiếp (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp).

Để tính giá thành, các chi phí được kết chuyển hoặc phân bổ vào TK 154: Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang, kết cấu TK này như sau:

Bên Nợ:

- Các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung phát

sinh trong kỳ liên quan đến giá thành sản phẩm xây lắp công trình, hoặc giá thành xây lắp theo giá khoán nội bộ.

- Các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ liên quan đến sản xuất sản phẩm công nghiệp và dịch vụ, lao vụ khác.

- Giá thành xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính chưa được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán.

Bên Có:

- Giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành bàn giao (từng phần, hoặc toàn bộ, hoặc nhập kho thành phẩm chờ tiêu thụ).

- Giá thành thực tế của sản phẩm đã chế tạo xong nhập kho hoặc chuyển đi bán.

- Chi phí thực tế của khối lượng lao vụ, dịch vụ đã hoàn thành cung cấp cho khách hàng.

- Giá thành xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán.

- Trị giá phế liệu thu hồi, giá trị sản phẩm hỏng không sửa chữa được.

- Trị giá nguyên liệu, vật liệu, hàng hóa gia công xong nhập lại kho.

Số dư bên Nợ

- Chi phí sản xuất kinh doanh còn dở dang cuối kỳ (sản xuất xây lắp, công nghiệp, dịch vụ).

- Giá thành xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính chưa được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán.

Tài khoản 154 bao gồm các TK cấp 2:

TK 1541- Xây lắp: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm xây, lắp và phản ánh giá trị sản phẩm xây, lắp dở dang cuối kỳ (kể cả của nhà thầu phụ chưa được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán).

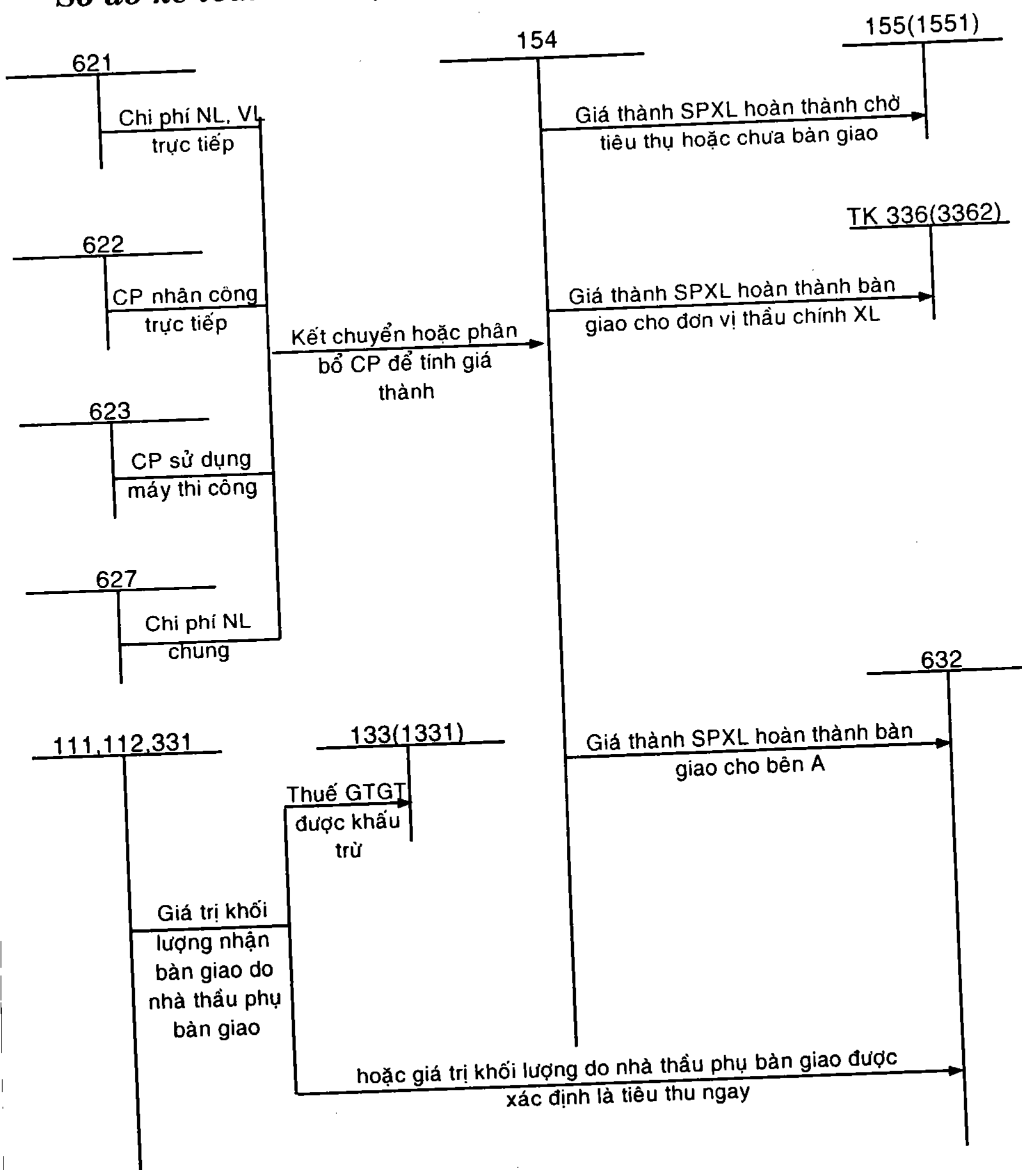
TK 1542 - Sản phẩm khác: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm khác và phản ánh giá trị sản phẩm khác dở dang cuối kỳ (các thành phẩm, cấu kiện xây, lắp ...)

TK 1543 - Dịch vụ: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành dịch vụ và phản ánh chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ.

TK 1544 - Chi phí bảo hành xây lắp: Dùng để tập hợp chi phí bảo hành công trình xây dựng, lắp đặt thực tế phát sinh trong kỳ và giá trị công trình bảo hành xây, lắp còn dở dang cuối kỳ.

Sản phẩm xây lắp không phải làm thủ tục nhập kho mà chỉ làm thủ tục nghiệm thu bàn giao đưa vào sử dụng. Tuy nhiên, trong trường hợp sản phẩm xây lắp đã hoàn thành nhưng còn chờ tiêu thụ như xây nhà để bán hoặc sản phẩm đã hoàn thành nhưng chưa bàn giao, thì cũng được coi là sản phẩm được nhập kho thành phẩm (TK 155).

Sơ đồ kế toán thể hiện như sau:



2.3. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ và tính Z_{SP} xây lắp hoàn thành

Do đặc điểm sản phẩm xây lắp có tính đơn chiếc, quy trình công nghệ sản xuất khá phức tạp, thời gian thi công dài nên việc bàn giao thanh toán cũng đa dạng: có thể là công trình hay hạng mục công trình đã xây lắp hoàn thành, có thể là các giai đoạn công nghệ, bộ

phận công việc hoàn thành theo giai đoạn quy ước. Do đó, tùy theo từng trường hợp, kế toán phải có phương pháp tính giá thành phù hợp.

Trong kỳ, khi có khối lượng (KL) công tác xây lắp hoàn thành bàn giao, kế toán xác định giá thành thực tế khối lượng công tác xây lắp hoàn thành theo công thức:

Giá thành thực tế KL công tác XL hoàn thành bàn giao = Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ + Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ – Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ

Để xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ phải tiến hành kiểm kê khối lượng xây lắp dở dang, xác định mức độ hoàn thành và dùng phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang thích hợp.

Căn cứ vào phương thức giao nhận thầu giữa chủ đầu tư và đơn vị xây lắp, có các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang như sau:

- Trường hợp bàn giao thanh toán khi công trình hoàn thành toàn bộ, tổng cộng chi phí sản xuất từ khi khởi công đến thời điểm xác định chính là chi phí sản xuất dở dang thực tế.

- Trường hợp bàn giao thanh toán theo từng giai đoạn hoàn thành, sản phẩm dở dang là các giai đoạn (GĐ) xây lắp chưa hoàn thành. Xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ theo phương pháp phân bổ chi phí thực tế căn cứ vào giá thành (Z) dự toán (DT) và mức độ hoàn thành theo các bước sau:

Giá thành DT khối lượng dở dang cuối kỳ của từng giai đoạn = Z DT của từng giai đoạn × Tỷ lệ hoàn thành của từng giai đoạn

$$\text{Hệ số phân bổ CP thực tế cho GĐ dở dang} = \frac{\text{CP thực tế dở dang đầu kỳ} + \text{CP thực tế phát sinh trong kỳ}}{\text{ZDT của KLXL hoàn thanh bàn giao trong kỳ} + \text{Tổng giá thành DT khối lượng dở dang cuối kỳ của các giai đoạn}}$$

CPSX thực tế dở dang cuối kỳ của từng giai đoạn = ZDT khối lượng dở dang cuối kỳ của từng giai đoạn × Hệ số phân bổ

- Trường hợp bàn giao thanh toán theo định kỳ khối lượng hoàn thành của từng loại công việc hoặc bộ phận kết cấu, xác định chi phí thực tế của khối lượng dở dang cuối kỳ như sau:

Giá thành dự toán của từng khối lượng dở dang = Khối lượng dở dang × Đơn giá dự toán × Tỷ lệ hoàn thành

$$\text{Chi phí thực tế của KL dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{CP thực tế dở dang đầu kỳ} + \text{CP thực tế phát sinh trong kỳ}}{\text{ZDT KLXL hoàn thành bàn giao trong kỳ} + \text{Tổng ZDT của các khối lượng dở dang cuối kỳ}} \times \text{ZDT của KL dở dang cuối kỳ}$$

Phương pháp tính giá thành sản phẩm xây lắp được sử dụng phổ biến nhất là phương pháp đơn đặt hàng. Trường hợp trong đơn đặt hàng có nhiều công trình, hạng mục công trình, để xác định giá thành cho từng công trình, từng hạng mục công trình có thể dùng phương pháp liên hợp để tính giá thành, như kết hợp phương pháp trực tiếp với phương pháp tỷ lệ hoặc phương pháp hệ số.

Chương III
CÁC MÔ HÌNH KHÁC VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÌNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM CÓ THỂ ỨNG DỤNG TẠI VIỆT NAM

A. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM THEO CHI PHÍ ĐỊNH MỨC:

Kế toán chi phí sản xuất và tính Zsp theo chi phí định mức là mô hình kế toán tiên tiến đáp ứng tốt các mục tiêu quản trị chi phí và Zsp của doanh nghiệp, đồng thời nó cũng đáp ứng tốt các yêu cầu của kế toán tài chính trong việc xác định các chỉ tiêu trong các báo cáo tổ chức. Tuy nhiên để thực hiện được mô hình này thì cần phải có 1 số điều kiện căn bản sau:

- Nền kinh tế phải tương đối ổn định, giá cả các yếu tố đầu vào không biến động nhiều.

- Doanh nghiệp phải ổn định về tổ chức sản xuất, tổ chức và sử dụng lao động, tổ chức công tác quản lý, điều hành.

- Doanh nghiệp phải xây dựng được một cách đầy đủ, đồng bộ hệ thống định mức kinh tế – kỹ thuật liên quan đến mức tiêu hao các yếu tố đầu vào của quá trình SXKD.

- Doanh nghiệp phải có hệ thống thông tin nhanh, nhạy, phục vụ tốt các yêu cầu dự đoán, dự báo.

- Doanh nghiệp phải có bộ máy kế toán bao gồm các nhân viên am hiểu tốt về nghiệp vụ chuyên môn và được quản lý, điều hành chặt chẽ, đồng bộ.

Sau đây giới thiệu một cách tổng quát mô hình kế toán chi phí sản xuất và tính Zsp theo chi phí định mức.

1. TK sử dụng: kế toán vẫn sử dụng các tài khoản

TK 621 "chi phí NVL trực tiếp"

TK 622 "chi phí nhân công trực tiếp"

TK 627 "chi phí SX chung"

TK 154 "chi phí SXKD dở dang"

Tuy nhiên do đặc điểm của phương pháp tính Z định mức là phải theo dõi chi phí phát sinh theo định mức và khoản chi phí chênh lệch do thực hiện định mức nhằm xác định đúng đắn giá thành thực tế của SP đã tiêu thụ (giá vốn hàng bán) và chưa tiêu thụ (giá trị hàng tồn kho) nên các tài khoản này được chi tiế tnhư sau:

- TK 621 được chi tiết thành các tài khoản:

  + 621 định mức (ĐM)

  + 621 chênh lệch do tác động của giá (CLG)

  + 621 chênh lệch do tác động của lượng (CLL)

Kết cấu của các TK này như sau:

621 ĐM

N	C
Chi phí NVL trực tiếp theo định mức của khối lượng SX thực tế	Kết chuyển chi phí NVL trực tiếp theo định mức của khối lượng SX thực tế tính TK tính Z định mức

621 CLG

N	C
- Khoản chênh lệch tăng chi phí NVL trực tiếp do sự tác động của giá. - Kết chuyển khoản chênh lệch giảm vào cuối kỳ	- Khoản chênh lệch giảm chi phí NVL trực tiếp do sự tác động của giá - Kết chuyển khoản chênh lệch tăng vào cuối kỳ

621 CLL

N	C
- Khoản chênh lệch tăng chi phí NVL trực tiếp do sự tác động của lượng sử dụng. - Kết chuyển khoản chênh lệch giảm vào cuối kỳ	- Khoản chênh lệch giảm chi phí NVL trực tiếp do sự tác động của lượng sử dụng. - Kết chuyển khoản chênh lệch tăng vào cuối kỳ

- TK 622 được chi tiết thành các tài khoản:

  + 622 ĐM

  + 622 CLG

  + 622 CLL

Kết cấu của các TK này như sau:

N	622 ĐM	C
Chi phí nhân công trực tiếp theo định mức của khối lượng SX thực tế		Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp theo định mức của khối lượng SX thực tế tính TK tính Z định mức

N	622 CLG	C
- Khoản chênh lệch tăng chi phí nhân công trực tiếp do sự tác động của giá (đơn giá chi phí nhân công trực tiếp). - Kết chuyển khoản chênh lệch giảm vào cuối kỳ		- Khoản chênh lệch giảm chi phí NC trực tiếp do sự tác động của giá - Kết chuyển khoản chênh lệch tăng vào cuối kỳ

N	622 CLL	C
- Khoản chênh lệch tăng chi phí nhân công trực tiếp do sự tác động của lương (lượng nhân công trực tiếp sử dụng. - Kết chuyển khoản chênh lệch giảm vào cuối kỳ		- Khoản chênh lệch giảm chi phí nhân công trực tiếp do sự tác động của lượng. - Kết chuyển khoản chênh lệch tăng vào cuối kỳ

- TK 627 được chi tiết thành các tài khoản:

  + 627 ĐM

  + 627 chênh lệch định phí theo dự toán (CLG)

  + 627 chênh lệch biến phí do tác động của lượng (CLL)

Kết cấu của các TK này như sau:

N	627 ĐM	C
Chi phí sản xuất chung theo định mức của khối lượng SX thực tế		Kết chuyển chi phí sản xuất chung theo định mức của khối lượng SX thực tế vào TK tính Z định mức

N	627 CLG	C
- Khoản chênh lệch tăng định phí phát sinh - Kết chuyển khoản chênh lệch giảm vào cuối kỳ		- Khoản chênh lệch giảm định phí phát sinh - Kết chuyển khoản chênh lệch tăng vào cuối kỳ

N	627 CLL C
- Khoản chênh lệch tăng biến phí sản xuất chung do sự tác động của giá - Kết chuyển khoản chênh lệch giảm vào cuối kỳ	- Khoản chênh lệch giảm biến phí sản xuất chung do sự tác động của giá - Kết chuyển khoản chênh lệch tăng vào cuối kỳ

Ghi chú: Cấu tạo chi phí sản xuất chung xét trong mối quan hệ với khối lượng SX được phân thành 3 loại: định phí SX chung, biến phí SX chung và chi phí hỗn hợp. Tuy nhiên việc phân định chi phí hỗn hợp thành định ph1i và biến phí là khá phức tạp và chỉ mang tính tương đối, do vậy để giản tiện cho việc theo dõi thì chi phí hỗn hợp được xếp chung vào biến phí SX chung để theo dõi chênh lệch trong TK 627 CLG và 627 CLL.

- TK 154 được chi tiết thành các tài khoản:

  + 154 ĐM

  + 154 chênh lệch

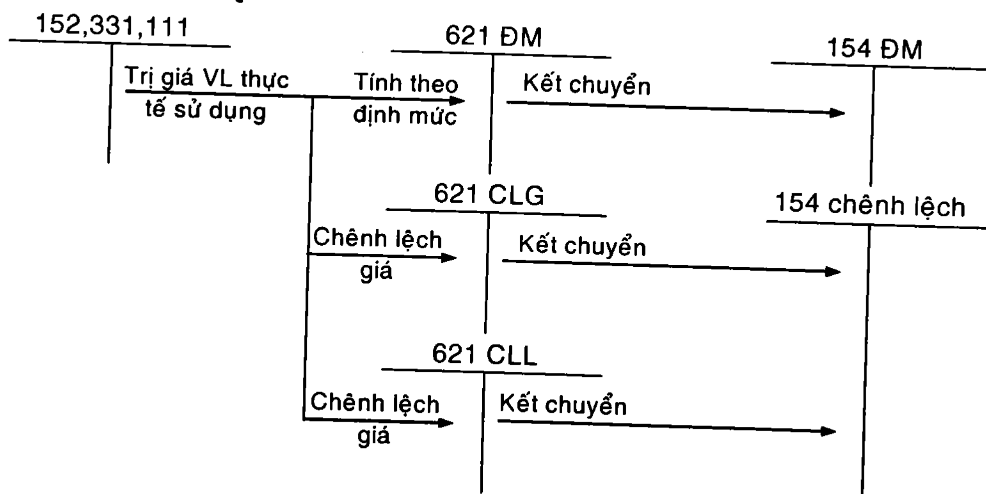
Kết cấu của các TK này như sau:

N	154 ĐM C
Chi phí theo định mức của khối lượng SX thực tế phát sinh trong kỳ SD: Chi phí định mức của sản phẩm dở dang	Z định mức của sản phẩm đã SX hoàn thành

N	154 chênh lệch C
- Các khoản chênh lệch tăng trong kỳ được kết chuyển - Xử lý khoản chênh lệch giảm vào cuối kỳ	- Các khoản chênh lệch giảm trong kỳ được kết chuyển - Xử lý khoản chênh lệch tăng vào vào cuối kỳ

TK 154 CL không có số dư vào cuối kỳ (do phải kết chuyển vào các đối tượng có liên quan).

2. Sơ đồ kế toán:



Chênh lệch giá (CLG) phát sinh = Lượng thực tế sử dụng x (Đơn giá thực tế − Đơn giá định mức)

Chênh lệch lượng (CLL) phát sinh = Đơn giá định mức x (Lượng thực tế sử dụng − Lượng sử dụng theo định mức)

Ví dụ: Doanh nghiệp SX 1.000sp với định mức và chi phí NVL trực tiếp như sau:

- Lượng định mức:
  - \+ NVL chính: 1.000kg
  - \+ Vật liệu phụ: 100kg
- Đơn giá định mức:
  - \+ NVL chính: 1.000kg
  - \+ Vật liệu phụ: 500đ/kg

Thực tế về nguyên vật liệu trực tiếp để sản xuất 1.000sp như sau:

- NVL chính: 1.050kg, đơn giá 1.020đ/kg
- Vật liệu phụ: 110kg, đơn giá 520đ/kg

Như vậy, chi phí NVL trực tiếp theo định mức và các khoản chênh lệch được xác định như sau:

- Chi phí NVL trực tiếp thực tế sử dụng

  = (1.050 x 1.020) + (110 x 520)= 1.128.200

- Chi phí NVL trực tiếp theo định mức

= (1.000 x 1.000) + (100 x 500)= 1.050.000

- Chênh lệch giữa thực tế và định mức

= 1.128.200 – 1.050.000= 78.200

Trong đó:

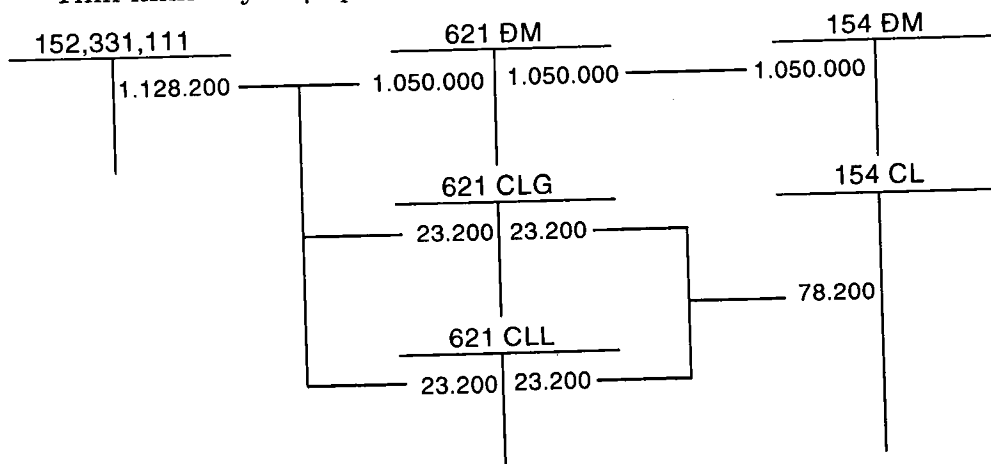
- Chênh lệch do thay đổi giá

= 1.050 (1.020 – 1.000) + 110 (520 - 500)= 23.200

- Chênh lệch do thay đổi lượng

= 1.000 (1.050 – 1.000) + 500 (110 - 100)= 55.000

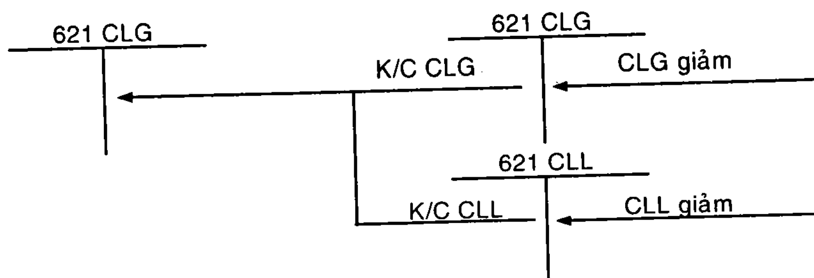
Tình hình này được phản ánh vào sơ đồ tài khoản như sau:



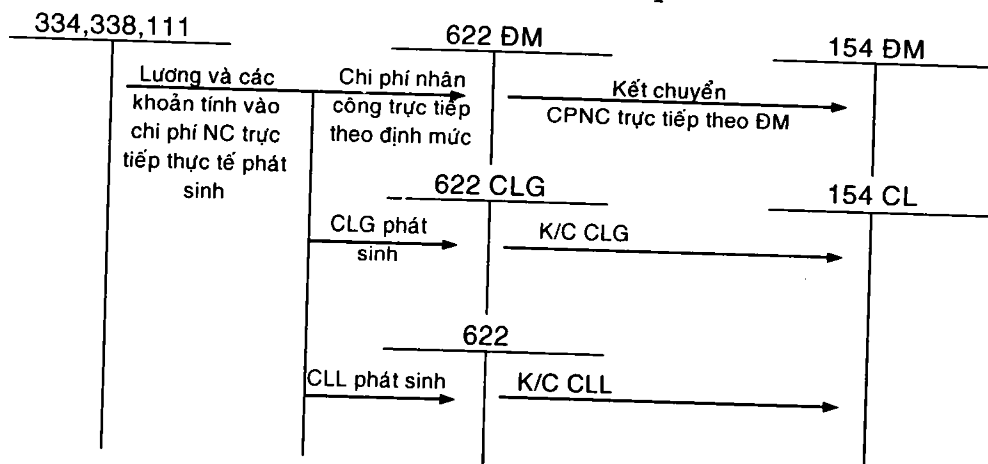
Ghi chú:

- Nếu vật liệu xuất từ kho để sử dụng thì kế toán sử dụng TK 152, còn trường hợp mua về đưa vào sử dụng ngay thì tùy theo phương thức thanh toán mà phản ánh vào TK 331, 111, 112,...

- Nếu chênh lệch do ảnh hưởng về giá hoặc về lượng làm giảm chi phí so với định mức thì phần chênh lệch giảm được ghi vào bên Có TK 621 (CLG) hoặc Có TK 621 (CLL) và cuối kỳ sẽ kết chuyển về bên Có TK 154 (CL)



2.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp:



CLG phát sinh = Lượng lao động trực tiếp thực tế sử dụng x {Đơn giá thực tế – Đơn giá định mức}

CLL phát sinh = Đơn giá định mức x (Lượng lao động thực tế sử dụng – Lượng lao động trực tiếp theo định mức)

Ví dụ: Để SX 1.000sp thì định mức lao động trực tiếp là 1.500 giờ công với đơn giá định mức 500đ/giờ. Tuy nhiên khi SX 1.000sp này thì tình hình thực tế về hao phí lao động trực tiếp như sau:

- Lượng giờ công thực tế sử dụng: 1.520 giờ
- Đơn giá thực tế: 510đ/giờ công

Như vậy:

+ Chi phí nhân công trực tiếp thực tế phát sinh
= 1.520 x 510 = 775.200

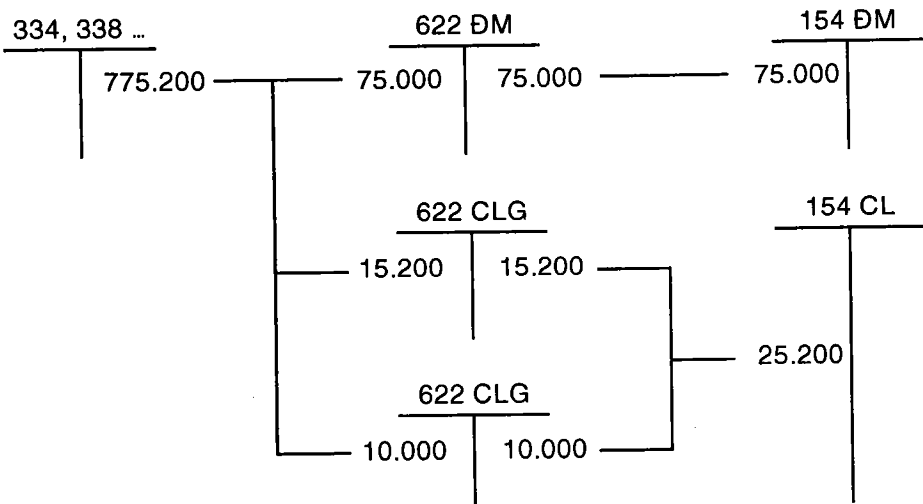
- Chi phí nhân công trực tiếp theo định mức
= 1.500 x 500 = 750.000

→ Chênh lệch: 775.200 – 750.000 = 25.200
= 1.128.200 – 1.050.000= 78.200

Trong đó:

- CLG phát sinh = 1.520 (510 – 500) = 15.200
- CLL phát sinh = 500 (1.520 – 1.500) = 10.000

Tình hình này được phản ánh vào sơ đồ tài khoản như sau:



2.3. Kế toán chi phí sản xuất chung

214, 111 ...
Thực tế
627 định phí theo dự toán
Dự toán
Kết chuyển
154 ĐM
627 chênh lệch định phí theo dự toán
Chênh lệch
Kết chuyển
154 CL

334, 338, 152 ...
Thực tế
627 biến phí theo định mức
Định mức
Kết chuyển
154 ĐM
627 CLG biến phí
Chênh lệch
Kết chuyển
154 CL
627 CLL biến phí
Chênh lệch
Kết chuyển

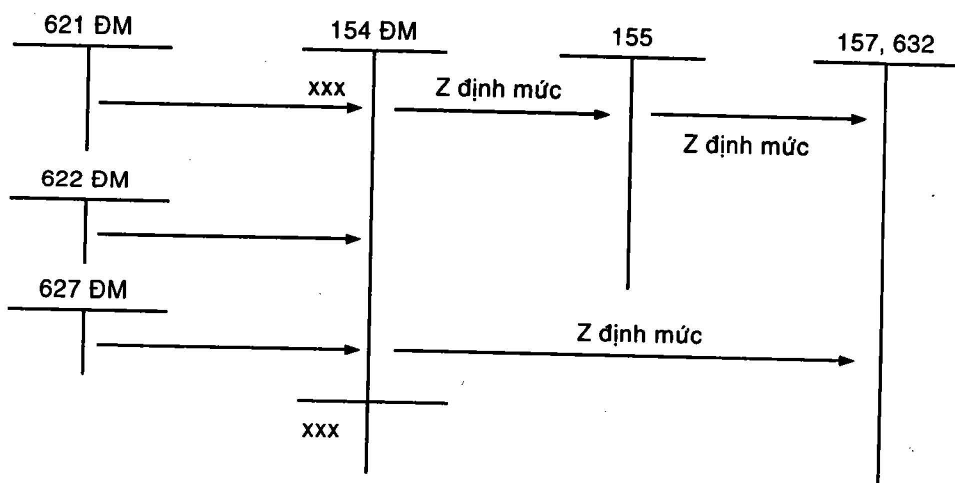
Chênh lệnh định phí phát sinh	=	Định phí phát sinh thực tế	-	Định phí theo dự toán

- Chênh lệnh do định phí phát sinh có thể do bản thân các yếu tố tạo nên định phí có sự thay đổi trong điều kiện không thay đổi khối lượng SX và cũng có thể chịu sự tác động do thay đổi khối lượng SX. Do vậy để có thể phân tích một cách kỹ càng, đúng đắn những nguyên nhân tác động đến sự thay đổi này, kế toán có thể chi tiết chênh lệch định phí phát sinh khi khối lượng SX không thay đổi và do sự thay đổi của khối lượng sản xuất.

- Chênh lệnh biến phí SX chung cũng chịu sự tác động của sự thay đổi về giá và về lượng. Việc xác định mức độ chênh lệch cũng tương tự như trong chi phí NVL trực tiếp hoặc chi phí nhân công trực tiếp. Tuy nhiên cần lưu ý trong biến phí SX chung lại bao gồm nhiều yếu tố khác nhau tạo nên, do vậy việc xác định mức độ chênh lệch cần gắn với từng yếu tố cụ thể như: nhân công, vật liệu – dụng cụ, dịch vụ mua ngoài, ...

2.4. Tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Do TK 154 được theo dõi chi tiết theo định mức và theo chênh lệch so với định mức nên trong kỳ khi nhập kho thành phẩm, xuất kho thành phẩm đều được phản ánh theo Z định mức ở mọi thời điểm nhập xuất.



Khoản chênh lệch so với định mức được tổng hợp trên TK 154 CL sẽ được xử lý vào cuối kỳ kế toán để phục vụ cho việc xác định Z thực tế, giá trị hàng tồn kho và giá vốn hàng bán. Đồng thời chênh lệch

này còn là đối tượng phân tích để xác định các nguyên nhân khách quan và chủ quan làm thay đổi Z định mức (tiết kiệm hoặc vượt chi). Khoản chênh lệch này có thể xử lý: nếu sản phẩm sản xuất ra đã tiêu thụ được đại bộ phận thì có thể tính hết vào giá vốn hàng bán.

Nợ TK 632

Có TK 154CL

Nếu sản phẩm sản xuất ra, mà đại bộ phận còn tồn kho hoặc đang gởi bán thì được tính vào giá trị hàng tồn kho.

Nợ TK 155, 157

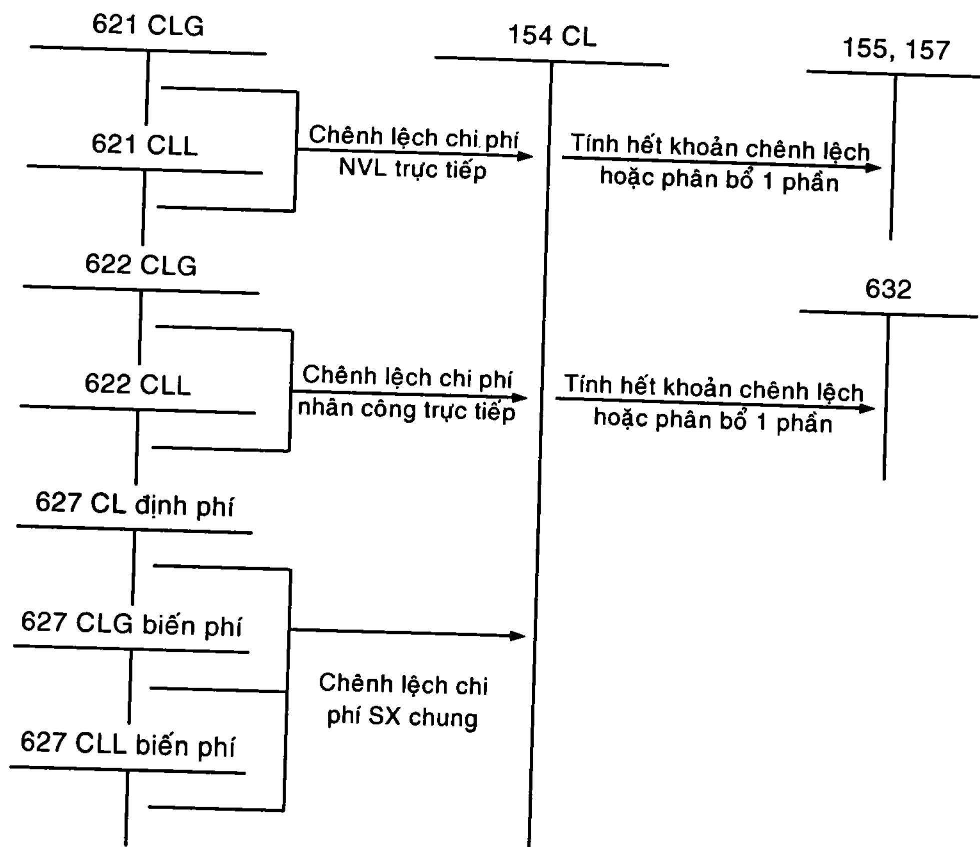
Có TK 154CL

Nếu số lượng sản phẩm sản xuất tỷ lệ thay đổi đồng đều giữa sản phẩm đang chế tạo, sản phẩm hiện tồn kho và sản phẩm đã bán được thì khoản chênh lệch này cần được phân bổ cho các đối tượng này theo tiêu thức phù hợp.

Nợ TK 155, 157, 632

Có TK 154CL

Sơ đồ tổng quát như sau:

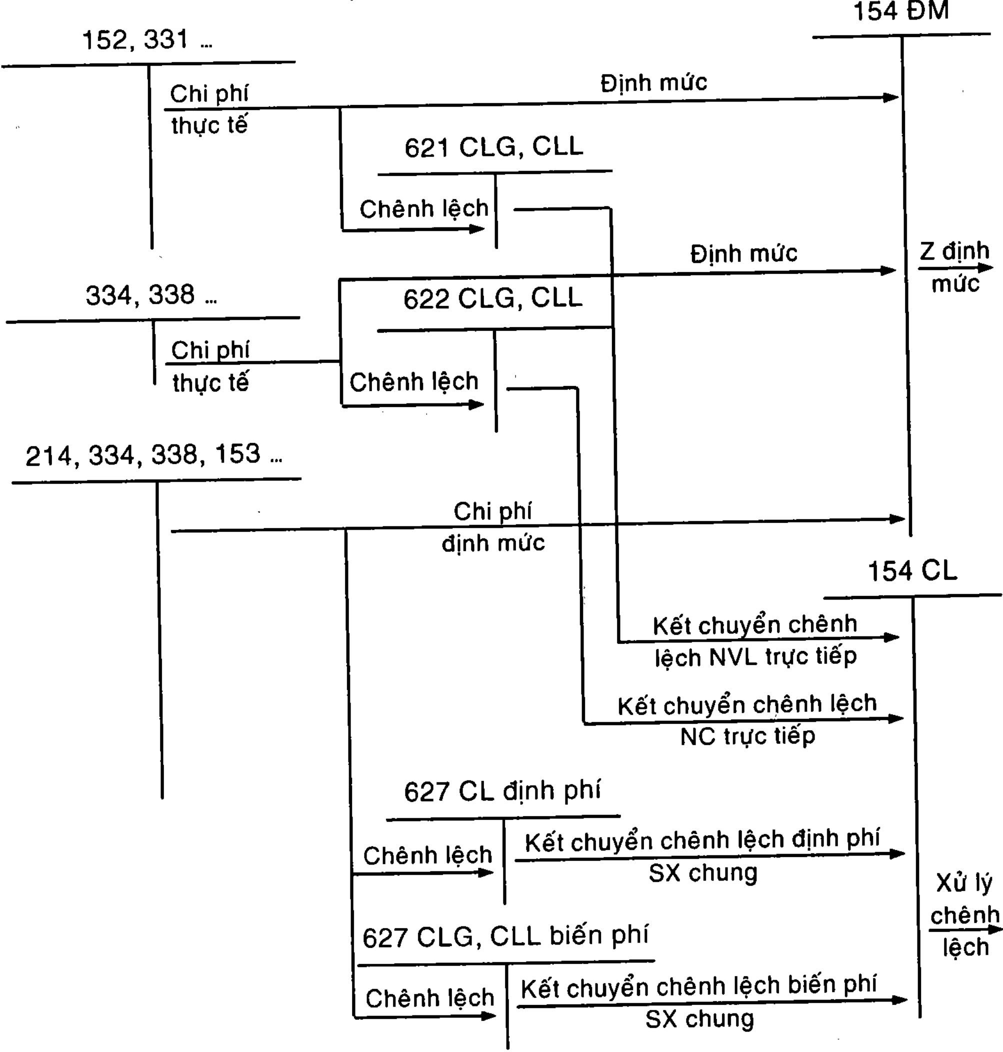


Lưu ý: Nếu khoản chênh lệch này được phân bố cho số sản phẩm dở dang vào cuối kỳ thì qua kỳ sau doanh nghiệp thay đổi định mức theo mức phân bổ chênh lệch này và mức phân bổ này được nằm trong chi phí định mức của sản phẩm dở dang đầu kỳ sau – số dư của TK 154 Đmức. Đây chính là khoảng chênh lệch do thay đổi định mức đã được nêu trong công thức tổng quát ở Chương 1.

Qua nội dung đã trình bày ở trên có thể thấy rằng việc xác định Z định mức đã được xác định ngay từ đầu kỳ kế toán, nên việc theo dõi chi phí định mức trên các TK 621 ĐM, 622 ĐM, 627 ĐM là chỉ nhằm phù hợp với quy định về hạch toán các khoản mục chi phí SX cấu tạo nên Z sản phẩm. Các khoản chi phí định mức theo khối lượng SX thực tế có thể xác định ngay từ đầu nên để đơn giản cho việc ghi chép, theo dõi có thể hạch toán thẳng các khoản chi phí định mức

vào TK 154 ĐM, còn các khoản chênh lệch sẽ được theo dõi trên 621 CL, 622 CL, 627 CL và cuối kỳ mới kết chuyển về 154 CL để xử lý như đã nêu. Cách hạch toán này vẫn đáp ứng được yêu cầu quản trị chi phí và Z sản phẩm, đồng thời cũng đáp ứng được yêu cầu tính toán, tổng hợp các chỉ tiêu thuộc về kế toán tài chính.

Có thể mô tả cách hạch toán này theo sơ đồ:



B. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM THEO GIÁ PHÍ THỰC TẾ KẾT HỢP VỚI GIÁ DỰ TOÁN:

Ngoài phương pháp tính Z_{sp} theo định mức như nêu trên, nếu doanh nghiệp chưa có đủ điều kiện cần thiết để áp dụng, thì có thể sử dụng phương pháp kết hợp giữa giá phí thực tế và giá dự toán để kế toán chi phí SX và tính Z_{sp}.

- Giá phí thực tế được dùng để hạch toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

- Giá dự toán được dùng để phân bổ chi phí SX chung vào đối tượng hạch toán chi phí SX hoặc đối tượng tính Z. Chênh lệch giữa chi phí SX chung thực tế với chi phí SX chung theo dự toán được hạch toán vào giá trị hàng tồn kho hoặc giá vốn hàng bán.

Sau đây giới thiệu tổng quát mô hình kế toán chi phí SX và tính Z_{sp} theo giá phí thực tế kết hợp với giá dự toán.

1. Tài khoản sử dụng

1. Kế toán cũng sử dụng các tài khoản:

TK 621 "Chi phí NVL trực tiếp"

TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp"

TK 627 "Chi phí sản xuất chung"

TK 154 "Chi phí SXKD dở dang"

Nguyên tắc ghi chép vào TK 621, 622, 154 tương tự như khi sử dụng giá phí thực tế. Riêng TK 627 cần chi tiết thành 3 TK:

TK 627 "Chi phí sản xuất chung thực tế"

TK 627 "Chi phí sản xuất chung theo dự toán"

TK 627 "Chênh lệnh chi phí sản xuất chung"

Nguyên tắc ghi chép như sau:

N 627 "CPSX chung thực tế" C

N	C
- Tập hợp CPSX chung thực tế phát sinh. - Chênh lệch giảm CPSX chung	- CPSX chung theo dự toán được kết chuyển - Chênh lệch tăng CPSX chung

N	627 "CPSX chung theo dự toán"	C

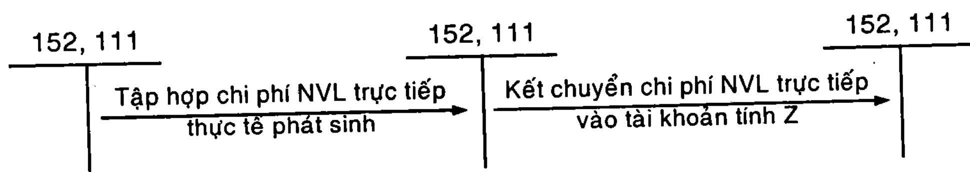
Kết chuyển CPSX chung theo dự toán vào TK chi phí SX chung thực tế.	Phân bổ và kết chuyển CPSX chung theo dự toán vào TK tính Z.

N	627 "Chênh lệnh CPSX chung"	C

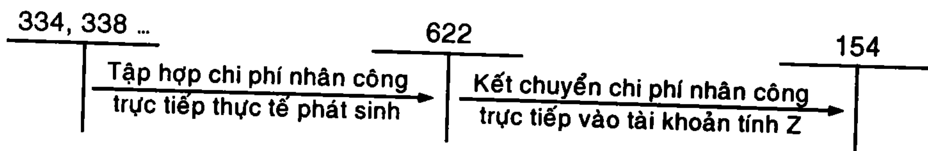
- Chênh lệch tăng CPSX chung. - Kết chuyển chênh lệch giảm vào các đối tượng có liên quan.	- Chênh lệch giảm CPSX chung - Kết chuyển chênh lệch tăng vào các đối tượng có liên quan.

2. Sơ đồ hạch toán:

2.1. Chi phí NVL trực tiếp:



2.2. Chi phí nhân công trực tiếp:



2.3. Chi phí sản xuất chung:

214, 152, 334 ...
627 "CPSX chung thực tế"
627 "CPSX chung theo dự toán "
Tập hợp chi phí SX chung thực tế phát sinh
CPSX chung theo dự toán được kết chuyển

627 "CPSX chung thực tế"
627 "CPSX chung theo dự toán "
154
Kết chuyển CPSX theo dự toán vào chi phí thực tế
Kết chuyển CPSX chung theo dự toán vào tài khoản tính Z

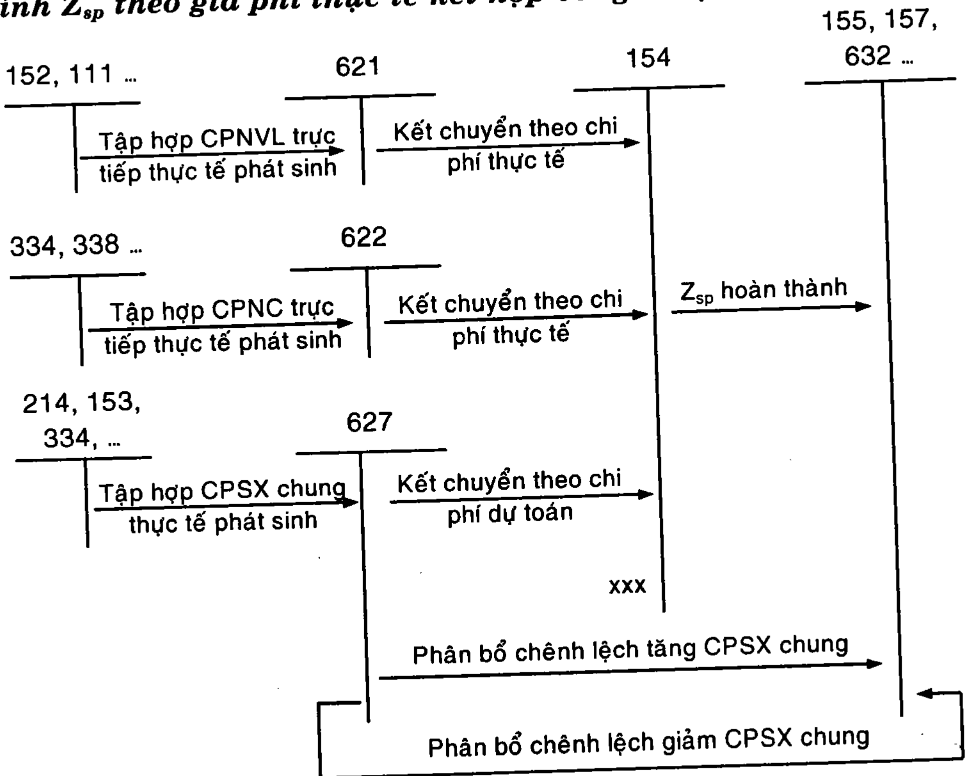
627 "CPSX chung thực tế"
627 "Chênh lệch CPSX chung"
155, 157, 632
Chênh lệch tăng CPSX chung
Phân bổ chênh lệch tăng vào giá vốn hàng bán và giá trị hàng tồn kho
Chênh lệch tăng CPSX chung
Phân bổ chênh lệch tăng vào giá vốn hàng bán và giá trị hàng tồn kho

Tuy nhiên nếu doanh nghiệp chưa có điều kiện thực hiện việc chi tiết CPSX chung theo 3 TK nêu trên thì có thể chỉ sử dụng TK 627 để theo dõi chi phí thực tế, phân bổ chi phí theo dự toán và xử lý khoản chênh lệch tăng giảm chi phí SX chung vào cuối kỳ.

Kế toán chi phí SX có tính Z_{sp} theo giá phí thực tế kết hợp với giá dự toán có thể phần nào giúp cho việc xác định Z_{sp} nhanh chóng hơn khi chỉ đơn thuần sử dụng giá phí thực tế. Song tính kịp thời của thông tin về Z_{sp} vẫn chưa đáp ứng tốt các mục tiêu quản trị chi phí và

Z_{sp} do vẫn phụ thuộc vào việc xác định chi phí thực tế về nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp mà đôi khi việc xác định này không thể thực hiện được ngay khi sử dụng chúng trong quá trình sản xuất sản phẩm.

2.4. Sơ đồ tổng quát mô hình kế toán chi phí sản xuất và tính Z_{sp} theo giá phí thực tế kết hợp với giá dự toán



C. MÔ HÌNH KẾ TOÁN CP SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH CHO KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Xuất phát từ những khác biệt về mục tiêu cung cấp thông tin của kế toán tài chính và kế toán quản trị, cũng như những khác biệt về nội dung chi phí, quá trình hình thành, phát sinh chi phí để cấu tạo nên giá thành, khác biệt về phương pháp và kỹ thuật hạch toán kế toán tài chính và kế toán quản trị nên cần phải xác lập quy trình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm để phù hợp với vai trò, mục tiêu của kế toán tài chính và kế toán quản trị trong việc cung cấp thông tin về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm cho

các đối tượng sử dụng khác nhau, đặc biệt là cho các nhà quản trị trong doanh nghiệp.

* Đối với kế toán tài chính: Kế toán tài chính xử lý những số liệu lịch sử, cung cấp thông tin quá khứ thông qua việc phản ánh từ các chứng từ vào tài khoản, sử dụng các yếu tố chi phí ban đầu để xác lập các chỉ tiêu kinh tế mang tính pháp lý, do đó, kế toán tài chính sẽ cung cấp thông tin chi phí theo yếu tố và nhận định tính hợp lý các chi phí này (Thông tin đầu vào)

- Kế toán tài chính phải xác định các chỉ tiêu liên quan đến chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm, bao gồm:

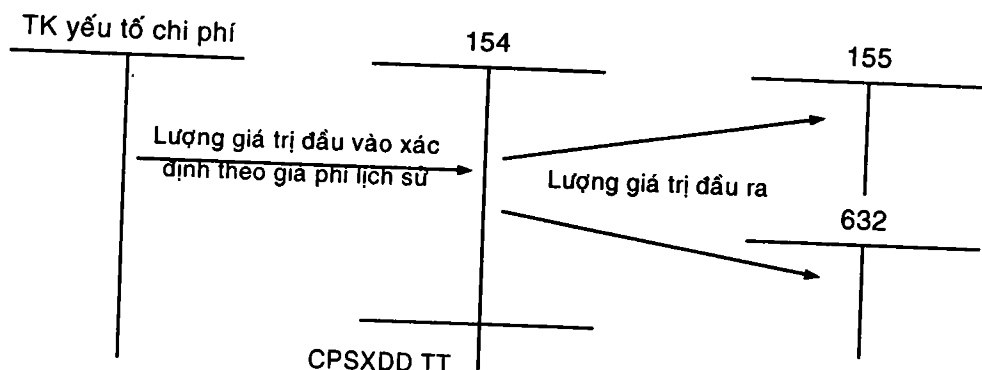
+ Giá thành thực tế của thành phẩm tồn kho

+ Chi phí sản xuất dở dang thực tế

+ Giá vốn hàng bán

Các chỉ tiêu này phục vụ cho việc xác định kết quả hoạt động kinh doanh và lập báo cáo tài chính (Bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo một trong hai phương pháp: phương pháp lập theo chức năng và phương pháp theo yếu tố chi phí).

Do vậy, trong kế toán tài chính chỉ cần quy định việc tập hợp chi phí sản xuất theo yếu tố vào tài khoản tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành, qua đó đảm bảo tính được giá trị thành phẩm nhập kho hoặc tính vào giá vốn hàng bán 1 cách hợp lý và có căn cứ pháp lý tương ứng với lượng giá trị đầu vào. Mô hình kế toán trong kế toán tài chính được biểu diễn qua sơ đồ:



* Đối với kế toán quản trị: sử dụng cả số liệu lịch sử và số liệu ước tính nhằm cung cấp các thông tin về tương lai, nên sẽ cung cấp

thông tin chi phí theo khoản mục, phân tích chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức để đánh giá trách nhiệm, ngoài ra còn đảm bảo yêu cầu cung cấp thông tin nhanh trong kỳ. Do đó, cần phải:

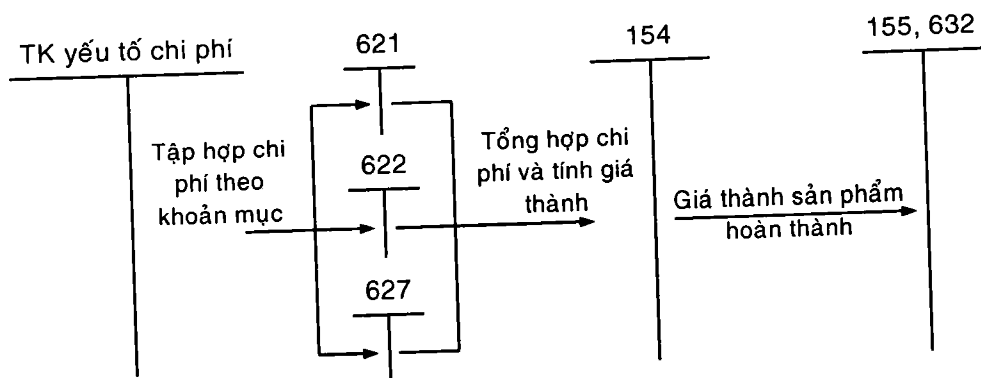
+ Xây dựng hệ thống định mức chi phí khoa học

+ Quy định cụ thể việc phân loại chi phí

+ Hoàn thiện các kỹ thuật tính giá thành ước tính và đánh giá sản phẩm dở dang.

+ Xây dựng các giải pháp xử lý chênh lệch cuối kỳ.

Mô hình kế toán trong KTQT được biểu diễn qua sơ đồ:



Việc xác định rõ vai trò, mục tiêu, nội dung và phương pháp của kế toán tài chính và kế toán quản trị trong kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, không chỉ đáp ứng thông tin hữu ích cho đối tượng sử dụng khác nhau đặc biệt là cho các nhà quản trị các doanh nghiệp để hoạch định, kiểm soát quá trình sản xuất nhằm nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh, mà còn tác dụng quan trọng cho việc giảng dạy kế toán trong nhà trường khi giải quyết mối quan hệ giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị trong vấn đề kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành, trong điều kiện hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam hiện nay vẫn chưa có sự phân định rõ ràng giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.

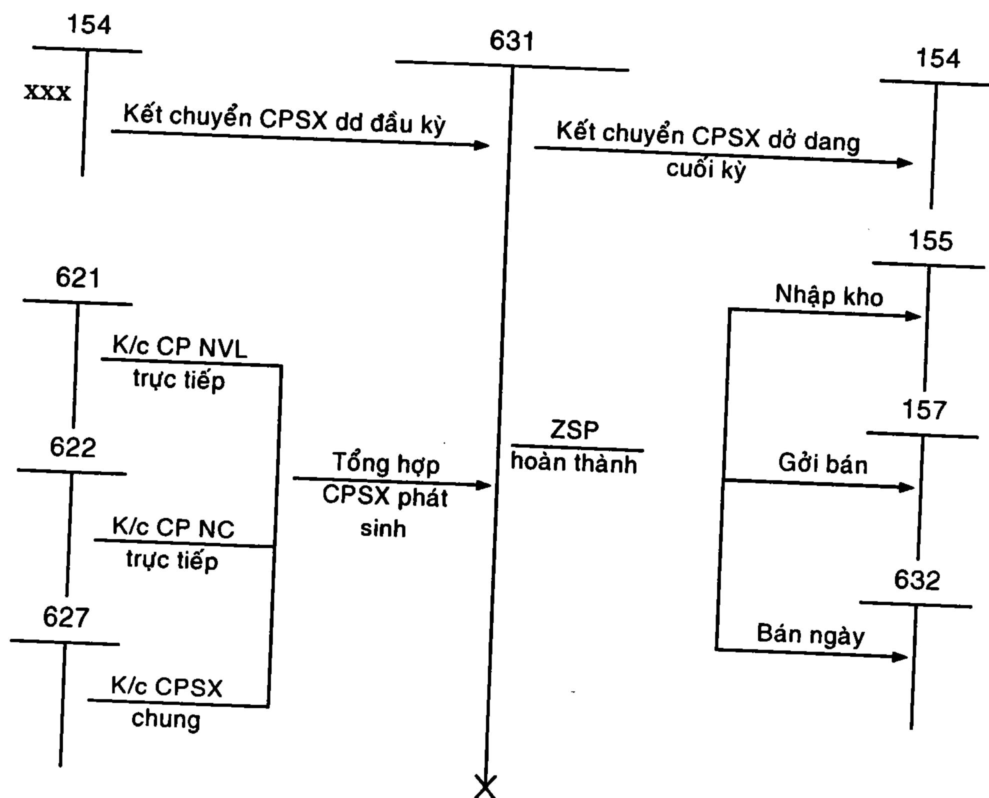
D. MỘT ĐỀ XUẤT KHÁC VỀ KẾ TOÁN CPSX VÀ TÍNH Z_{sp} CHO KẾ TOÁN TÀI CHÍNH:

Theo đề xuất này thì TK 154 chỉ được sử dụng để phản ánh giá trị sản phẩm dở dang để đúng với bản chất kinh tế của nó, còn việc tổng hợp CPSX và tính Z_{sp} được thực hiện trên TK 631. Điều này có

nghĩa là TK 631 có thể dùng cho cả phương pháp kê khai thường xuyên lẫn phương pháp kiểm kê định kỳ, bởi trong hạch toán Z_{sp} thì giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ bao giờ cũng được xác định vào cuối kỳ trên cơ sở kiểm kê và đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Sự khác nhau giữa phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ chỉ gắn liền với hàng tồn kho như vật liệu, công cụ, hàng hóa.

Sau đây giới thiệu sơ đồ kế toán theo đề xuất này (áp dụng cho phương pháp kê khai thường xuyên)



PHỤ LỤC
CÁC TÌNH HUỐNG VỀ ĐÁNH GIÁ SẢN PHẨM DỞ DANG VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM CỦA HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT CHÍNH

I. Đánh giá sản phẩm dở dang:

TH1: Đánh giá sản phẩm làm dở dang theo chi phí NVL chính thực tế sử dụng (chi phí NVL chính chiếm tỷ trọng lớn trong ZSP, thường là > 70%).

Sản phẩm dở dang chỉ tính phần chi phí NVL chính, các chi phí khác được tính hết cho sản phẩm hoàn thành. NVL chính được xuất dùng toàn bộ ngay từ đầu quá trình sản xuất và mức tiêu hao về NVL chính tính cho sản phẩm hoàn thành và sản phẩm dở dang là như nhau.

$$\text{CPSX dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CP NVL chính thực tế sử dụng trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành trong kỳ} + \text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ}} \times \text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ}$$

Ví dụ:

- CPSX dở dang đầu tháng là: 500.000

- CPNVL TT phát sinh trong tháng là: 6.300.000, trong đó CP

- SP hoàn thành trong tháng 800 SP; SP dở dang cuối tháng: 200SP.

Như vậy:

$$\text{CPSX dở dang cuối tháng} \quad \frac{500.000 + 6.000.000}{800 + 200} \times 20 = 1.300.000$$

TH2: Đánh giá sản phẩm làm dở theo chi phí NVL trực tiếp – lấy trên TK 621. Vận dụng phù hợp khi: CP NVL trực tiếp chiếm tỷ trọng lớn trong cấu thành ZSP; các loại vật liệu được xuất sử dụng chiếm đại bộ phận ngay từ giai đoạn đầu của quá trình sản xuất. Công thức tính toán cũng tương tự như khi đánh giá theo CP NVL chính nhưng thay vào đó là CP NVL trực tiếp.

Ví dụ: Lấy lại ví dụ của TH1 để xác định.

Như vậy:

$$\text{CPSX dở dang cuối tháng} = \frac{500.000 + 6.300.000}{800 + 200} \times 20 = 1.360.000$$

TH3: Đánh giá SP làm dở dang theo phương pháp ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương với mức độ hoàn thành thực tế và gắn liền với tất cả các khoản mục cấu thành ZSP.

Trong CPSX dở dang bao gồm đầy đủ các khoản mục chi phí; từng khoản mục được xác định trên cơ sở quy đổi SP dở dang thành SP hoàn thành theo mức độ hoàn thành thực tế.

$$\text{CPSX dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành trong kỳ} + \text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ quy đổi thành SP hoàn thành}} \times \text{Số lượng SP dở dang cuối kỳ quy đổi thành SP hoàn thành}$$

$$\text{SP dở dang cuối kỳ quy đổi thành SP hoàn thành} = \text{Số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ} \times \text{Tỷ lệ hoàn thành được xác định}$$

Ví dụ: Mức độ tiêu hao của các khoản mục chi phí tương ứng với tỷ lệ hoàn thành của SP dở dang.

- CPSX dở dang đầu tháng: 500.000
- CPSX phát sinh trong tháng: 8.000.000
- SP hoàn thành trong tháng: 800SP; SP dở dang cuối tháng: 200SP với tỷ lệ hoàn thành 40%.

Như vậy:

$$\text{CPSX dở dang cuối kỳ} = \frac{500.000 + 8.000.000}{800 + (200 \times 40\%)} \times (200 \times 40\%) = 772.727đ$$

TH4: Đánh giá SP làm dở dang theo phương pháp ước lượng SP hoàn thành tương đương nhưng chỉ tính đối với chi phí khác không phải là CP NVL chính (hoặc chi phí NVL trực tiếp). CP NVL chính (hoặc CP NVL trực tiếp) được xác định có mức tiêu hao cho đơn vị SP dở dang và SP hoàn thành là như nhau (do đưa vào sử dụng ngay trong giai đoạn đầu của quá trình sản xuất).

VD: SP hoàn thành trong tháng: 800SP; SP dở dang cuối tháng 200SP với tỷ lệ hoàn thành 40%.

- CPSX dở dang đầu tháng: 500.000, trong đó:
    + CP NVL trực tiếp: 200.000

+ CP nhân công trực tiếp: 120.000

- CPSX phát sinh trong tháng: 8.000.000

+ CP NVL trực tiếp: 3.000.000

+ CPNC trực tiếp: 2.200.000

+ CPSX chung: 2.800.000

$$\text{CPNVL trực tiếp trong SP dở dang} = \frac{200.000 + 3.000.000}{800 + 200} \times 200 = 640.000$$

$$\text{CPNC trực tiếp trong SP dở dang} = \frac{120.000 + 2.200.000}{800 + (200 \times 40\%)} \times 80 = 270.909$$

Như vậy:

$$\text{CPSX dở dang cuối tháng} = 640.000 + 210.909 = 1.121.818đ$$

TH5: Đánh giá SP làm dở theo 50% chi phí chế biến: Chi phí NVL chính (hoặc CP NVL trực tiếp) tính cho đơn vị sản phẩm hoàn thành và SP dở dang là như nhau, các chi phí khác còn lại gọi chung là chi phí chế biến tính cho SP dở dang theo mức độ hoàn thành 50%.

Ví dụ: Lấy lại số liệu của vd2 trong tình huống 3.

$$\text{CPNVL chính (hoặc NVL trực tiếp)} = \frac{200.000 + 3.000.000}{800 + 200} \times 200 = 640.000$$

$$\text{Chi phí chế biến trong SP dở dang} = \frac{300.000 + 5.000.000}{800 + (200 \times 50\%)} \times 100 = 588.889đ$$

Lưu ý: Phân tích theo khoản mục: CP nhân công trực tiếp và CPSX chung.

Như vậy:

CPSX dở dang cuối tháng= 640.000 + 588.889= 1.228.889đ

TH6: Đánh giá SP làm dở theo chi phí định mức hoặc chi phí kế hoạch: SP làm dở được đánh giá dựa vào định mức chi phí (hoặc chi phí kế hoạch) theo từng khoản mục chi phí và tỷ lệ hoàn thành của SP.

Ví dụ 1: Z định mức (hoặc Z kế hoạch) của đơn vị SP hoàn thành bao gồm:

- CP NVL trực tiếp: 4.000

- Chi phí chế biến: 2.000

+ CPNC trực tiếp: 1.200

+ CPSX chung: 800

Sản phẩm dở dang cuối tháng: 300SP, tỷ lệ hoàn thành: 40%, các loại vật liệu trực tiếp được sử dụng hầu hết trong giai đoạn đầu của quá trình sản xuất.

Như vậy:

CPSX dở dang cuối tháng= (300 x 4.000) + (300 x 2.000 x 40%)

= 1.440.000đ

Ví dụ 2: Nội dung như ví dụ 1 nhưng giả sử các loại vật liệu trực tiếp được đưa dần vào quá trình sản xuất và chiếm tỷ lệ 80% trong sản phẩm dở dang.

Như vậy:

CPSX dở dang cuối tháng=

= (300 x 4.000 x 80%) + (300 x 2.000 x 40%)= 1.200.000

Ví dụ 3: Sản phẩm xuất qua 2 giai đoạn

Định múc chi phí cho đơn vị sản phẩm của từng giai đoạn như sau:

Giai đoạn 1:

- Chi phí NVL trực tiếp: 2.000
- Chi phí chế biến: 1.000

+ CPNC trực tiếp: 600

+ CPSX chung: 400

Giai đoạn 2:

- Trị giá bán thành phẩm GĐ1 chuyển sang: 3.000
- Chi phí chế biến: 500

+ CPNC trực tiếp: 280

+ CPSX chung: 220

Sản phẩm dở dang cuối tháng ở GĐ1 là 100SP, mức độ hoàn thành 40%; sản phẩm dở dang cuối tháng ở GĐ2 là 200SP, mức độ hoàn thành 60%.

Như vậy:

- CPSX dở dang ở GĐ1: 100 x [2.000 + (1.000 x 40%)]= 240.000
- CPSX dở dang ở GĐ2: 200 x [3.000 + (500 x 60%)]= 660.000

CPSX dở dang

→ CPSX dở dang cuối tháng= 240.000 + 600.000= 900.000

Ví dụ 4: Nội dung như ví dụ 3 những sản phẩm dở dang được đánh giá theo CP NVL trực tiếp (hoặc trị giá BTP).

Như vậy:

- CPSXdd ở GĐ1= 100 x 2.000= 200.000

- CPSXdd ở GĐ2= 200 x 3.000= 600.000

CPSX dở dang

→ CPSX dở dang cuối tháng= 200.00 + 600.000= 800.000

VD5: Nội dung như vd3 nhưng doanh nghiệp hạch toán Z sản phẩm theo phương án không có bán thành phẩm (phương pháp kết chuyển song song).

Như vậy:

- CP NVL trực tiếp của SP dở dang: (100 + 200) x 2.000= 600.000

- CP chế biến của SP dở dang ở GĐ1:

(100 x 1.000 x 40%) + (200 x 1.000)= 240.000

- CP chế biến của SPđ ở GĐ2: (200 x 500 x 60%)= 60.000

Như vậy:

CPSXdd cuối tháng= 600.000 + 240.000 + 60.000= 900.000

Ví dụ 6: Nội dung như ví dụ 3 nhưng DN hạch toán ZSP theo phương pháp không có bán thành phẩm và đánh giá theo CPNVL trực tiếp.

Như vậy:

- CPNVL trực tiếp của SPdd: 300 x 2.000đ= 600.000

- CP chế biến của SP dở dang: 200 x 1.000đ= 200.000

→ CPSX dở dang của tháng= 600.000 + 200.000= 800.000

II. Tính giá thành sản phẩm:

TH1: Tính giá thành theo phương pháp giản đơn và phân xưởng sản xuất ra 2 loại sản phẩm.

Trước khi cho kết chuyển để tổng hợp CPSX phát sinh và tính Z SP hoàn thành cần phải phân bổ CPSX chung theo tiêu thức phù hợp.

Vd1: phát sinh sản xuất ra 2 loại SP A, B. CPSX phát sinh trong kỳ được xác định như sau:

- CP NVL trực tiếp: 5.000.000 (SPA: 3.200.000. SPB: 1.800.000)

- CP nhân công trực tiếp: 1.500.000 (SPA: 900.000, SPB: 600.000)

- CPSX chung: 1.200.000

- Sản phẩm sản xuất hoàn thành trong tháng được nhập kho thành phẩm: SPA: 900SP, SPB: 400SP.

- Sản phẩm dở dang cuối tháng bao gồm: 100SPA và 100SPB được đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, cho biết: CPSX dở dang đầu tháng của SPA: 400.000; SPB: 200.000.

- Chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng loại SP theo tỷ lệ với chi phí nhân công trực tiếp.

Phân bổ CPSX chung:

$$\text{SPA: } \frac{1.200.000}{1.500.000} \times 900.000 = 720.000$$

$$\text{SPB: } \frac{1.200.000}{1.500.000} \times 600.000 = 480.000$$

(1) Tổng hợp CPSX của SPA:

- CP NVL trực tiếp:	3.200.000
- CP NC trực tiếp:	900.000
- CP SX chung:	720.000
Cộng:	**4.820.000**

Nợ TK 154 (A):	4.820.000	
Có TK 621 (A):		3.200.000
Có TK 622 (A):		900.000
Có TK 627:		720.000

(2) Tổng hợp CPSX của SPB:

- CP NVL trực tiếp:	1.800.000
- CP NC trực tiếp:	600.000
- CP SX chung:	480.000
Cộng:	**2.880.000**

Nợ TK 154 (B):	2.880.000	
Có TK 621 (B):		1.800.000
Có TK 622 (B):		600.000

Có TK 627: 480.000

Đánh giá SP dở dang cuối tháng:

$$\text{SPA: } \frac{400.000 + 3.200.000}{900 + 100} \times 100 = 360.000$$

$$\text{SPB: } \frac{200.000 + 1.800.000}{400 + 100} \times 100 = 484.000$$

(3) Tổng Z SPA hoàn thành =

= 400.000 + 4.820.000 – 360.000= 4.860.000

Nợ TK 155(A) 4.860.000

Có TK 154 (A): 4.860.000

$$\text{Z1SPA} = \frac{4.860.000}{900} = 5.400$$

(4) Tổng Z SPB hoàn thành =

= 200.000 + 2.880.000 – 400.000= 3.680.000

Nợ TK 155(B) 2.680.000

Có TK 154 (B): 2.680.000

$$\text{Z1SPB} = \frac{2.680.000}{400} = 6.700đ$$

VD2: Nội dung như vd1 nhưng SP đó đang được đánh giá theo phương pháp 50% chi phí chế biến. Cho biết thêm CPSX dở dang đầu tháng của từng loại sản phẩm:

+ CP NVL trực tiếp: 600.000 (SPA: 350.000; SPB: 250.000)

+ CP chế biến (gồm CP NC trực tiếp và CPSX chung):

400.000 (SPA: 250.000; SPB: 150.000)

Đánh giá SP dở dang cuối tháng:

- CPNVL trực tiếp của SP dở dang:

$$\text{SPA: } \frac{350.000 + 3.200.000}{900 + 100} \times 100 = 355.000$$

$$\text{SPB: } \frac{250.000 + 1.800.000}{400 + 100} \times 100 = 410.000$$

- CP chế biến của SP dở dang:

$$\text{SPA: } \frac{250.000 + 1.620.000}{900 + (100 \times 50\%)} \times (100 \times 50\%) = 98.421$$

$$\text{SPB: } \frac{150.000 + 1.080.000}{400 + (100 \times 50\%)} \times (100 \times 50\%) = 136.667$$

Như vậy: CPSX dở dang cuối tháng của từng loại SP:

SPA: 355.000 + 98.421= 453.421

SPB: 410.000 + 136.667= 546.667

Tổng Z SP hoàn thành của từng loại SP:

SPA: (350.000 + 250.000) + 4.820.000 – 453.421= 4.966.579

SPB: (250.000 + 150.000) + 2.880.000 – 546.667= 2.733.333

$$\text{Z1 SPA: } \frac{4.966.579}{900} = 5.518{,}42đ$$

$$\text{Z1 SPB: } \frac{2.733.333}{400} = 6.833{,}33đ$$

TH2: Tính giá thành theo phương pháp trực tiếp có loại trừ giá trị sản phẩm phụ (thường được gọi là phương pháp loại trừ).

Phương pháp này được áp dụng khi trong cùng 1 quy trình sản xuất bên cạnh sản phẩm chính còn thu được sản phẩm phụ – sản phẩm phụ không phải là đối tượng tính Z và được đánh giá theo giá quy định.

Tổng Z SP chính SX hoàn thành trong kỳ	=	CPSX dở dang đầu kỳ	+	CPSX phát sinh trong kỳ	–	CPSX dở dang cuối kỳ	–	Giá trị SP phụ thu hồi được

Ví dụ:

- CPSX phát sinh được kết chuyển vào cuối kỳ:

+ CP NVL trực tiếp: 4.000.000

+ CP nhân công trực tiếp: 1.000.000

+ CPSX chung: 600.000

- SP thu được trong kỳ:

+ SP chính được nhập kho thành phẩm: 800SP

+ SP phụ chuyển bán ngay cho kế hoạch:

  o Trị giá thu hồi được xác định: 200.000

- Trị giá bán chưa có thuế 250.000. Thuế GTGT: 10% và thu toàn bộ bằng tiền mặt.

- CPSX dở dang đầu kỳ: 300.000đ;CPSX dở dang cuối kỳ: 500.000.

Tài liệu này được tính toán định khoản:

(1) Nợ TK 154: 5.600.000
    Có TK 621: 4.000.000
    Có TK 622: 1.000.000
    Có TK 627: 600.000

(2a) Nợ TK 632: 200.000
    Có TK 154: 200.000

(2b) Nợ TK 111: 275.000
    Có TK 511: 250.000
    Có TK 3331: 25.000

(3) Tổng Z SP chính hoàn thành = 300.000 + 5.600.000 – 500.000 – 200.000
= 5.200.000

Nợ TK 155: 5.200.000
    Có TK 154: 5.200.000

Z1 SP chính= 5.200.000 / 800= 6.500đ.

Nếu SP phụ cho biết giá bán 250.000, lãi định mức 10% trên giá bán thì giá vốn sẽ là: 250.000 x 905= 225.000. Còn nếu giá bán 250.000, lãi định mức là 10% trên giá vốn, thì giá bố sẽ là:

250.000 / 1 + 0,1.

TH3: Tính Z theo phương pháp hệ số

Phương pháp này được áp dụng khi trong 1 quy trình SX tạo ra nhiều loại SP chính và giữa chúng có hệ số quy đổi (quy đổi thành sản phẩm chuẩn, sản phẩm có hệ số 1 được xem là SP chuẩn).

Đặc điểm tổ chức kế toán: đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là nhóm SP, đối tượng tính Z là từng loại SP.

$$\text{Z đơn vị SP chuẩn} = \frac{\text{Tổng Z của các loại SP chính hoàn thành trong kỳ}}{\text{Tổng SP chuẩn hoàn thành trong kỳ}}$$

$$\text{Tổng SP chuẩn hoàn thành trong kỳ} = \sum \left(\text{Số lượng từng loại SP chính hoàn thành z hệ số quy đổi} \right)$$

Ví dụ 1: Tại 1 phân xưởng sản xuất ra 2 loại sản phẩm A, B có các tài liệu:

- CPSX dở dang đầu tháng: 400.000
- CPSX phát sinh trong tháng được xác định để kết chuyển:
  - CP nguyên vật liệu trực tiếp: 3.000.000
  - CP nhân công trực tiếp: 500.000
  - CPSX chung: 700.000
- Sản phẩm hoàn thành trong tháng được nhập kho thành phẩm: 1.000SP và 500SPB.
- Sản phẩm dở dang cuối tháng gồm: 220SPA và 150SPB được đánh giá theo CP nguyên vật liệu trực tiếp.
- Hệ số SP: SPA là 1; SPB là 1,2.

Tài liệu này được tính toán và định khoản:

(1) Nợ TK 154: 4.200.000

Có TK 621: 3.000.000

Có TK 622: 500.000

Có TK 627: 700.000

Đánh giá sản phẩm dở dang cuối tháng:

Quy đổi sản phẩm chuẩn:

- Sản phẩm hoàn thành: SPA: 1.000 x 1= 1.000

SPB: 500 x 1,2= 600

Cộng: 1.600

- Sản phẩm dở dang cuối tháng: SPA: 220 x 1= 220

SPB: 150 x 1,2= 180

Cộng: 400

$$\text{CPSX dở dang cuối tháng} = \frac{400.000 + 3.000.000}{1.600 + 400} \times 400 = 680.000$$

(2) Tổng ZSP hoàn thành trong tháng=

= 400.00 + 4.300.000 – 680.000= 3.920.000

$$\text{Z 1 SP chuẩn} = \frac{3.920.000}{1.600} = 2.450.000$$

Tổng Z SPA hoàn thành: 1.000 x 2.450= 2.450.000

Z1 SPA= 2.450 x 1= 2.450

Tổng Z SPB hoàn thành: 600 x 2.450= 1.470.000

$$Z1\ SPB\ 2.450 \times 1,2 = \frac{1.470.000}{500} = 2.940$$

Nợ TK 155 (A): 2.450.000

Nợ TK 155(B): 1.470.000

Có TK 154: 3.920.000

Ví dụ 2: Nội dung cũng tương tự ví dụ 1 nh sản phẩm làm dở được đánh giá theo phương pháp 50% chi phí chế biến. Cho biết thêm, cấu tạo của CPSX dở dang đầu tháng như sau:

- CPNVL trực tiếp: 220.000
- CP nhân công trực tiếp: 80.000
- CPSX chung: 100.000

Cộng: 400.000

Như vậy: CPSX dở dang cuối tháng được xác định:

$$\text{CPNVL trực tiếp: } \frac{220.000 + 3.000}{1.600 + 400} \times 400 = 644.000$$

$$\text{Chi phí chế biến: } \frac{180.000 + 1.200.000}{1.600 + (400 \times 50\%)} \times 200 = 153.333$$

→ CPSX dở dang cuối tháng= 644.000 + 153.333= 797.333

Tổng Z SP chuẩn= 400.000 + 4.200.000 – 797.333= 3.802.667

$$Z\ 1SP\ \text{chuẩn}\ \frac{3.802.667}{1.600} = 2.376,66đ$$

$$\text{Tổng } Z\ SPA = \frac{3.802.667 \times 1.000}{1.600} = 2.376,660$$

Tổng Z SPB= 3.802.667 – 2.376.660= 1.462.007đ

Nợ TK 155(A): 2.376.660

Nợ TK 155 (B): 1.426.007

Có TK 154: 3.802.667

$$Z\ 1SPA = \frac{2.376.660}{1.000} = 2.376,66đ$$

$$Z\ 1SPB\ \frac{1.426.007}{500} = 2.852,014đ$$

TH4: Tính Z theo phương pháp tỷ lệ

Phương pháp này được áp dụng khi trong cùng 1 quy trình sản xuất tạo ra nhiều loại sản phẩm chính nhưng giữa chúng không hệ số quy đổi, do vậy phải xác định tỷ lệ giữa tổng giá thành thực tế và tổng Z kế hoạch (hoặc định mức) để qua đó xác định giá thành cho từng loại sản phẩm.

Đặc điểm tổ chức kế toán: đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là nhóm sản phẩm, đối tượng tính Z là từng loại sản phẩm.

$$\text{Tỷ lệ} = \frac{\text{Tổng Z thực tế của các loại SP hoàn thành trong kỳ}}{\text{Tổng Z kế hoạch (hoặc định mức) của các loại SP}}$$

$$\text{Tổng Z thực tế của từng loại SP} = \frac{\text{Tổng Z kế hoạch (hoặc định mức) của từng loại SP}}{} \times = \text{tỷ lệ}$$

Ví dụ: Phân xưởng sản xuất ra 2 loại SPA, B

- CPSX dở dang đầu tháng: 800.000đ. Trong đó:
- CPNVL trực tiếp: 550.000
- CP công nhân trực tiếp: 110.000
- CPSX chung: 140.000
- CPSX phát sinh trong tháng được xác định và kết chuyển:
  - CP NVL trực tiếp: 5.000.000
  - CP nhân công trực tiếp: 1.600.000
  - CPSX chung: 2.000.000

- SP hoàn thành trong tháng được nhập kho: SPA là 1.000SP, SPB: 500SP.

- SP dở dang cuối tháng bao gồm 200 SPA và 100 SPB có mức độ hoàn thành 40% và đánh giá theo chi phí kế hoạch.

- X kế hoạch đơn vị SPA, B cho ở bảng.

Đơn vị: đồng

Khoản mục chi phí	SP A	SP B
+ CP NVL trực tiếp	2.800	3.300
+ CP nhân công trực tiếp	1.000	1.200
+ CPSX chung	1.200	1.500
Cộng:	**5.000**	**6.000**

Cho biết: Các loại vật liệu trực tiếp hầu hết được sử dụng ngay từ đầu của quá trình sản xuất:

Tài liệu này được tính toán và định khoản:

(1) Nợ TK 154: 8.600.000

Có TK 621: 5.000.000

Có TK 622: 1.600.000

Có TK 627: 2.000.000

Đánh giá sản phẩm làm dở cuối tháng:

- CP NVL trực tiếp: (200 x 2.800) + (100 x 3.300)= 890.000
- CP nhân công trực tiếp:

(200 x 40% x 1.000) + (100 x 40% x 1.200)= 128.000

- CP sản xuất chung:

(200 x 40% x 1.200) + (100 x 40% x 1.500)= 156.000

Như vậy:

CPSX dở dang cuối tháng:890.000 + 128.000 + 156.000= 1.174.000

Tổng Z thực tế của SP A. B hoàn thành trong tháng

= 800.000 + 8.600.000 – 1.174.000= 8.226.000

$$\text{Tỷ lệ} = \frac{8.226.000}{(1.000 \times 5.000) + (500 \times 6.000)} = 1{,}02825$$

Tổng Z thực tế của SPA= (1.000 x 5.000) x 1,02825= 5.141.250

Tổng Z thực tế của SPB= (500 x 6.000) x 1,02825= 3.084.750

Nợ TK 155 (A): 5.141.250

Nợ TK 155 (B: 3.084.750

Có TK 154: 8.226.000

$$Z\ 1SPA = \frac{5.141.250}{1.000} = 5.141{,}25đ$$

$$Z\ 1SPB = \frac{3.084.750}{500} = 6.169{,}5đ$$

Chi tiết theo khoản mục:

SPA:

$$CPNVL\ TT = \frac{4.660.000}{8.000.000} \times 5.000.000 = 2.912.500$$

$$CPNC\ TT = \frac{1.582.000}{8.000.000} \times 5.000.000 = 988.750$$

$$\text{CPSX chung TT} = \frac{1.984.000}{8.000.000} \times 5.000.000 = 1.240.000$$

SPB:

$$\text{CPNVL TT} = \frac{4.660.000}{8.000.000} \times 3.000.000 = 1.747.500$$

$$\text{CPNC TT} = \frac{1.582.000}{8.000.000} \times 3.000.000 = 593.250$$

$$\text{CPSX chung TT} = \frac{1.984.000}{8.000.000} \times 3.000.000 = 744.000$$

PHIẾU TÍNH ZSP

K/m	CPSX dở dang đầu tháng	CPSX phát sinh trong tháng	CPSX dở dang cuối tháng	Tổng Z thực tế của các lọi SP	Tổng Z KH các loại SP	Tỷ lệ (%)	Tổng ZKH	Tổng Z thực tế	Z thực tế đơn vị	Tổng Z KH	Tổng Z thực tế	Z thực tế đơn vị
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
- CPNVLT²	550.000	5.000.000	890.000	4.660.000	4.450.000	-	2.800.000	2.912.500	2.912,5	1.650.000	1.747.500	3.945
- CPNCT²	110.000	1.600.000	128.000	1.582.000	1.600.000	-	1.000.000	988.750	9.888,75	600.000	593.250	1.186,4
- CPSXC	140.000	2.000.000	156.000	1.984.000	1.950.000	-	1.200.000	1.240.000	1.240	750.000	744.000	1.488
Cộng:	**800.000**	**800.000**	**8.600.000**	**1.174.000**	**8.226.000**	**8.000.000**	**102,825**	**5.141.250**	**5.141,25**	**3.000.000**	**3.084.750**	**6.169,5**

Ví dụ 2: Nội dung cũng tương tự ví dụ 1 nhưng SP dở dang được đánh giá theo CP NVL trực tiếp kế hoạch. Cho biết thêm CPSX dở dang đầu tháng là 550.000.

- Đánh giá SP dở dang cuối tháng:
- CPSX dở dang cuối tháng= (200 x 2.800)+(100 x 3.300)= 890.000

Tổng Z thực tế của SPA, B hoàn thành trong tháng=

550.000 + 8.600.000 – 890.000= 8.260.000

$$\text{Tỷ lệ} = \frac{8.260.000}{8.000.000} = 1,0325$$

➔ Tổng Z thực tế SPA= 5.000.000 x 1,0325= 5.162.500đ.

Tổng Z thực tế SPB= 3.000.000 x 1,0325= 3.097.500đ.

$$Z\ 1SPA = \frac{5.162.500}{1.000} = 5.162,5đ$$

$$Z\ 1SPB = \frac{3.097.500}{500} = 6.195,5$$

- CPSX chung: 1.900.000

- SP hoàn thành trong tháng được nhập kho thành phẩm:
  + SPA: 600 SPA, hệ số SP: 1
  + SPB: 400 SPB, hệ số SP: 1,3
  + SP C được xác định có trị giá: 130.000
- CPSX dở dang cuối tháng được xác định có trị giá: 450.000

Tài liệu này được tính toán và định khoản:

(1) Nợ TK 154: 7.000.000

Có TK 621: 4.000.000

Có TK 622: 2.100.000

Có TK 627: 1.900.000

(2) Trị giá SP phụ thu được và nhập kho thành phẩm:

Nợ TK 155: 130.000

Có TK 154: 130.000

(3) Tổng Z sản phẩm A, B hoàn thành=

= 300.000 + 7.000.000 – 450.000 – 130.000= 6.720.000

Tổng số SP chuẩn = (600 x 1) + (400 x 1,3)= 1.120

Z đơn vị SP chuẩn= $\dfrac{6.720.000}{11.200}$ =6.000

→ Tổng Z SP A: 600 x 6.000= 3.600.000

ZSP A= 6.000 x 1= 6.000= $\dfrac{3.600.000}{600}$

→ Tổng Z SP B: 520 x 6.000= 3.120.000

ZSP B= 6.000 x 1,3= 7.800= $\dfrac{3.120.000}{400}$

Nợ TK 155(A): 3.600.000

Nợ TK 155(B): 3.120.000

Có TK 154: 6.720.000

TH6: Tính Z theo phương pháp đơn đặt hàng.

Phương pháp này được áp dụng cho những doanh nghiệp SX sản phẩm, lao vụ theo đơn đặt hàng của khách hàng. Từng đơn đặt hàng là đối tượng hạch toán CPSX và cũng là đối tượng tính Z.

Z của từng đơn đặt hàng là toàn bộ cho phí SX phát sinh kể từ lúc bắt đầu thực hiện cho đến lúc hoàn thành, hay giao hàng cho khách hàng.

Ví dụ: Tại 1 phân xưởng thực hiện 2 đơn vị đặt hàng A và B.

- CPSX dở dang đầu tháng: ĐĐH A là 500.000, ĐĐH B: 250.000
- CPSX phát sinh được xác định:

+ CPNVL trực tiếp: ĐĐH A là 2.500.000; ĐĐH B là 1.800.000

+ CP nhân công trực tiếp: ĐĐH A là 800.000; ĐĐH B là 600.000

+ CPSX chung: 1.290.000

- ĐĐH A đã hoàn thành và bàn giao cho khách: giá chưa có thuế là 5.000.000, thuế GTGT: 10%. Khách hàng thanh toán toàn bộ bằng TGNH.
- ĐĐH B vẫn còn đang trong quá trình thực hiện.
- CPSX chung phân bổ cho từng đơn đặt hàng theo tỷ lệ với chi phí NVL trực tiếp.

Tài liệu này được tính toán và định khoản:

$$ĐĐH\ A = \frac{1.290.000}{2.500.000 + 1.800.000} \times 2.500.000 = 750.000$$

ĐĐH B= 1.290.000 / 4. 300.000 x 1.800.000= 540.000

(1) Tổng hợp CPSX của ĐĐH A:

Nợ TK 154 (ĐĐH A): 4.050.000

Có TK 621 (ĐĐH A): 2.500.000

Có TK 622 (ĐĐH B): 800.000

Có TK 627: 750.000

(2)

a/ Tổng Z của ĐĐH A: 500.000 + 4.050.000= 4.550.000

Nợ TK 632: 4.550.000

Có TK 154 (ĐĐH A): 4.550.000

b/ DT đơn đặt hàng kỳ A: 5.000.000

Thuế GTGT: 500.000

Số tiền thu của KH: 5.500.000

Nợ TK 112: 5.500.000

Có TK 511: 5.000.000

Có TK 3331: 500.000

(3) Tổng hợp CPSX của ĐĐH B:

- CP NVL trực tiếp:	1.800.000
- CP nhân công trực tiếp:	600.000
- CPSX chung:	540.000
Cộng:	**2.940.000**

Nợ TK 154 (B): 2.940.000

Có TK 621 (B): 1.800.000

Có TK 622 (B): 600.000

Có TK 627: 540.000

Do ĐĐH B chưa thực hiện xong nên CPSX dở dang cuối tháng là: 250.000 + 2.940.000= 3.190.000 (SD của TK 154 ĐĐH B).

TH7: Tính giá thành sản phẩm theo phương pháp phân bước nhưng không tính giá thành bán thành phẩm (BTP) mà chỉ tính ZSP

hoàn chỉnh (còn gọi là phương pháp kết chuyển song song)

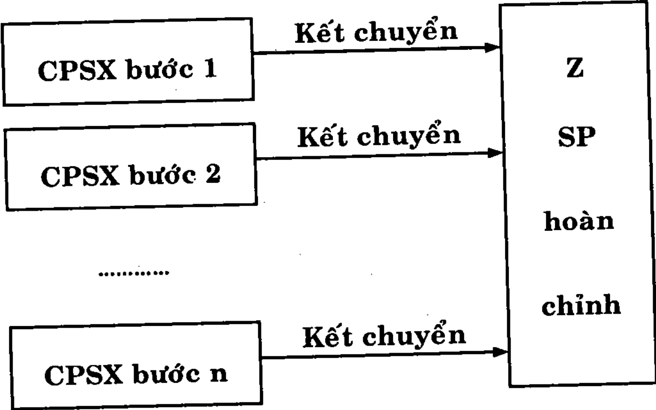
Phương pháp này áp dụng phù hợp cho doanh nghiệp có quá trình sản xuất qua nhiều giai đoạn chế biến liên tục để tạo ra SP hoàn chỉnh.

Đặc điểm tổ chức kế toán: đối tượng thanh toán chi phí là từng giai đoạn công nghệ, còn đối tượng Z là sản phẩm hoàn chỉnh.

Công thức tính Z:

Z hoàn chỉnh = CP NVL trực tiếp + CP chế biến bước 1 + chi phí chế biến bước 2 + ... + chi phí chế biến bước n.

Hoặc có thể biểu diễn:



Ví dụ: DN SX sản phẩm qua 3 giai đoạn liên tục để có SP hoàn chỉnh.

- CPSX phát sinh ở từng giai đoạn cho ở bảng.

Đơn vị: 1.000

Khoản mục chi phí	GĐ1	GĐ2	GĐ3
- CP NVL trực tiếp	4.000		
- CP nhân công trực tiếp	600	500	400
- CPSX chung	500	400	300

- Các giai đoạn chế biến đều không có SP dở dang đầu tháng và cuối tháng.

- SP hoàn thành nhập kho thành phẩm: 100SP.

Tài liệu này được tính toán và định khoản như sau:

(1a) Nợ TK 154 (GĐ1): 5.100.000

Có TK 621: 4.000.000

Có TK 622: 600.000

Có TK 627: 500.000

(1b) Nợ TK 154 (GĐ2): 900.000

Có TK 622: 500.000

Có TK 627: 400.000

(1c) Nợ TK 154 (GĐ3): 700.000

Có TK 622: 400.000

Có TK 627: 300.000

(2) Tổng Z hoàn thành=5.100.000 + 900.000 + 700.000= 6.700.000

Nợ TK 155: 6.700.000

Có TK 154 (GĐ1): 5.100.000

Có TK 154 (GĐ2): 900.000

Có TK 154 (GĐ3): 700.000

$$Z\ 1SP = \frac{6.700.000}{100} = 67.000$$

Cấu tạo của Z SP hoàn chỉnh:

- CP NVL trực tiếp:	4.000.000
- CP NC trực tiếp: 600.000 + 500.000 + 400.000=	1.500.000
- CPSX chung: 500.000 + 400.000 + 300.000=	1.200.000
Cộng:	**6.700.000**

TH8: Tính ZSP theo phương pháp kết chuyển song song, có SP dở dang cuối tháng và được đánh giá theo chi phí NVL trực tiếp.

Ví dụ: Nội dung như VD trên nhưng tình hình SP được SX như sau:

- Giai đoạn 1 SX 100 BTP, đã hoàn thành và chuyển sang GĐ2 90 BTP.
- Giai đoạn 2 SX 90 BTP, đã hoàn thành và chuyển sang GĐ3 80 BTP.
- Giai đoạn 2 SX 80 BTP, đã hoàn thành và nhập kho thành phẩm 70 BTP.

Tài liệu được tính toán và định khoản như sau:

(1) Tổng hợp CPSX ở GĐ1, GĐ2 và GĐ3 cũng tương tự như trong

TH7.

(2) Xác định chi phí của từng GĐ chuyển vào ZSP hoàn thành.

GĐ1:

- CP NVL trực tiếp = $\frac{4.000.000}{100}$ x 70 = 2.800.000

- CP nhân công trực tiếp = $\frac{600.000}{90}$ x 70 = 466.667

- CP chung trực tiếp = $\frac{500.000}{90}$ x 70 = 388.889

Cộng: **3.655.556**

GĐ2:

- CP nhân công trực tiếp = $\frac{500.000}{80}$ x 70 = 437.000

- CP chung trực tiếp = $\frac{400.000}{80}$ x 70 = 350.000

Cộng: **787.500**

GĐ3:

- CP nhân công trực tiếp:	400.000
- CP chung trực tiếp =	300.000
Cộng:	**700.000**

Nợ TK 155:

Có TK 154 (GĐ1):	3.655.556
Có TK 154 (GĐ2):	787.500
Có TK 154 (GĐ3):	700.000
Cộng:	**5.143.056**

Cấu tạo của Z hoàn chỉnh:

- CP NVL trực tiếp:	2.800.000
- CP NC trực tiếp: 466.667 + 437.500 + 400.000=	1.304.167
- CPSX chung: 388.889 + 350.000 + 3.000.000=	1.038.889
Cộng:	**5.143.056**

TH9: Tính Z theo phương pháp kết chuyển song song, có SPdở dang cuối tháng và đánh giá theo phương pháp ước lượng SP hoàn thành tương đương.

VD: Nội dung tương tự như ở ví dụ của TH8 nhưng sản phẩm dở dang có mức độ hoàn thành như sau: Ở GĐ1: 40%; ở GĐ2: 60%; ở GĐ3: 50%.

Tài liệu trên được tính toán và định khoản:

(1) Tổng hợp CPSX ở GĐ1, GĐ2, GĐ3 cũng tương tự như TH7.

(2) Xác định CPSX của từng giai đoạn chuyển vào ZSP hoàn thành:

GĐ1:

$$\text{- CP NVL trực tiếp} = \frac{4.000.000}{100} \times 70 = 2.800.000$$

$$\text{- CP nhân công trực tiếp} = \frac{600.000}{90 + (10 \times 40\%)} \times 70 = 446.808$$

$$\text{- CP chung trực tiếp} = \frac{500.000}{90 + (10 \times 40\%)} \times 70 = 372.340$$

Cộng: 3.619.148

GĐ2:

$$\text{CP NC trực tiếp} = \frac{500.000}{80 + (10 \times 60\%)} \times 70 = 406.997$$

$$\text{CP NC chung} = \frac{400.000}{80 + (10 \times 60\%)} \times 70 = 325.581$$

Cộng : 732.578

$$\text{CP NC trực tiếp} = \frac{400.000}{70 + (10 \times 50\%)} \times 70 = 373.333$$

$$\text{CP SX chung} = \frac{300.000}{70 + (10 \times 50\%)} \times 70 = 280.000$$

Cộng : 653.333

Nợ TK 155: 5.005.059

Có TK 154 (GĐ1): 3.619.148

Có TK 154 (GĐ2): 732.578

Có TK 154 (GĐ3): 653.333

$$\text{- Z 1sp} = \frac{5.005.059}{70} = 71.500,8$$

Cấu tạo của Z SP hoàn chỉnh:

- CPNVL trực tiếp : = 2.800.000
- CPNC trực tiếp : 446.808 + 406.997 + 373.333 = 1.227.138
- CPSX chung : 372.340 + 325.581 + 280.000 = 997.921

Cộng : 5.005.059

TH10 : Tính Z SP theo phương pháp kết chuyển song song, có SP dở dang đầu tháng. Có SP dở dang cuối tháng và SP làm dở được đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Ví dụ : DN sản xuất SP qua 3 giai đoạn chế biến liên tục, có các tài liệu sau :

- CPSX dở dang đầu tháng cho ở bảng

Đơn vị: đồng

Khoản mục chi phí	GĐ1	GĐ2	GĐ3
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	1.590.000	-	-
- CP nhân công trực tiếp	320.000	150.000	-
- CPSX chung	245.000	122.000	-

- CPSX phát sinh trong tháng cho ở bảng

Đơn vị: đồng

Khoản mục chi phí	GĐ1	GĐ2	GĐ3
- CP nguyên vật liệu trực tiếp	4.000.000	-	-
- CP nhân công trực tiếp	1.000.000	800.000	600.000
- CPSX chung	800.000	600.000	500.000

- SP sản xuất trong tháng:

GĐ1 SX hoàn thành 85 BTP chuyển GĐ2, SP dở dang cuối tháng 20 BTP

GĐ2 SX hoàn thành 85 BTP chuyển GĐ3, SP dở dang cuối tháng 15 BTP.

GĐ3 SX hoàn thành 60 để nhập kho thành phẩm, SP dở dang cuối tháng 35 BTP.

Tài liệu này được tính toán, định khoản như sau:

(1) Tổng hợp CPSX của từng giai đoạn:

a. Nợ TK 154 (GĐ1): 5.800.000

Có TK 621: 4.000.000

Có TK 622: 1.000.000

Có TK 627: 800.000

b. Nợ TK 154 (GĐ2): 1.400.000

Có TK 622: 800.000

Có TK 627: 600.000

c. Nợ TK 154 (GĐ3): 1.100.000

Có TK 622: 600.000

Có TK 627: 500.000

(2) Xác định CPSX của từng giai đoạn chuyển vào Z SP hoàn chỉnh.

GĐ1:

$$\text{CP NVL trực tiếp} = \frac{1.590.000 + 4.000.000}{70 + (10\text{x}50\%)} \text{ x } 60 = 2.580.000$$

$$\text{CP NC trực tiếp} = \frac{320.000 + 1.000.000}{60 + 70} \text{ x } 60 = 720.000$$

$$\text{CP SX chung} = \frac{245.000 + 800.000}{60 + 50} \text{ x } 60 = 720.000$$

Cộng : 3.870.000

GĐ2:

$$\text{- CP NC trực tiếp} = \frac{150.000 + 800.000}{60 + 35} \text{ x } 60 = 600.000$$

$$\text{CP SX chung} = \frac{122.000 + 600.000}{60 + 35} \text{ x } 60 = 456.000$$

Cộng : 1.056.000

GĐ3:

- CP NC trực tiếp = 600.000
- CPSX chung 500.00

Cộng : 1.100.000

Nợ TK 155: 6.100.000

Có TK 154 (GĐ1): 3.870.000

Có TK 154 (GĐ2): 1.056.000

Có TK 154 (GĐ3): 1.100.000

$$\text{Z 1SP} = \frac{6.026.000}{60} = 100.433{,}33\text{đ}$$

Cấu tạo của Z SP hoàn chỉnh:

- CPNVL trực tiếp : = 2.580.000
- CPNC trực tiếp : 720.000 + 600.000 + 600.000 = 1.920.000

- CPSX chung : 570.000 + 456.000 + 500.000 = 1.526.000

Cộng : 6.026.000

Từ ví dụ trên có thể rút ra công thức chung để xác định CPSX của từng giai đoạn chuyển vào Z SP hoàn chỉnh khi đánh giá SP làm dở theo CP nguyên vật liệu trực tiếp :

(1) Giá định quá trình SX chỉ bao gồm 3 giai đoạn 1, 2, 3

(2) Gọi a là SP hoàn chỉnh được SX hoàn thành ở GĐ3

a_3 là BTP Dở dang cuối tháng ở GĐ3

a_2 là BTP Dở dang cuối tháng ở GĐ2

a_1 là BTP Dở dang cuối tháng ở GĐ1

(3) Gọi 621 ĐK, 622 ĐK, 627 ĐK lần lượt là CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp và CPSX chung nằm trong số dư đầu kỳ.

(4) Gọi 621 PS, 622 PS, 627 PS lần lượt là CP NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và CPSX chung phát sinh trong kỳ.

Chi phí của từng GĐ chuyển vào Z SP hoàn chỉnh được xác định theo công thức:

GĐ1 : CP NVL trực tiếp $= \dfrac{621\ \text{ĐK} + 621\ \text{PS}}{a + a_1 + a_2 + a_3} \times a$

CP NC trực tiếp $= \dfrac{622\ \text{ĐK} + 621\ \text{PS}}{a + a_2 + a_3} \times a$

CP SX chung $= \dfrac{627\ \text{ĐK} + 627\ \text{PS}}{a + a_2 + a_3} \times a$

GĐ2 : CPNC trực tiếp $= \dfrac{622\ \text{ĐK} + 627\ \text{PS}}{a + a_3} \times a$

CPSX chung $= \dfrac{627\ \text{ĐK} + 622\ \text{PS}}{a + a_3} \times a$

GĐ3: Do SP dở dang được đánh giá theo CP NVL trực tiếp nên toàn bộ chi phí SX phát sinh ở GĐ3 tính hết vào SP hoàn chỉnh.

TH11: Tính Z SP theo phương pháp kết chuyển song song, có SP dở dang đầu kỳ và SP dở dang cuối kỳ; SP làm dở được đánh giá theo phương pháp ước lượng SP hoàn thành tương đương.

Ví dụ: Nội dung như ví dụ ở TH_{10} nhưng CPSX dở dang đầu tháng được thay đổi như sau:

Khoản mục chi phí	GĐ1	GĐ2	GĐ3
- CP nguyên vật liệu trực tiếp	1.590.000	-	-
- CP nhân công trực tiếp	321.000	136.000	66.500
- CPSX chung	262.000	102.000	58.000

- SP dở dang cuối tháng ở từng giai đoạn có mức độ hoàn thành lần lượt : 40%, 60%, và 50%.

Tài liệu này được tính toán và định khoản như sau :

(1) Tổng hợp CPSX ở từng GĐ thực hiện tương tự như ở TH_{10}.

(2) Xác định CPSX của từng GĐ chuyển vào Z SP hoàn chỉnh :

GĐ1:

- CP NVL trực tiếp $= \dfrac{1.590.000 + 4.000.000}{60 + 70} \times 60 = 2.580.000$

- CP NC trực tiếp $= \dfrac{321.600 + 800.000}{60 + 50 + (20 \times 40\%)} \times 60 = 672.000$

- CP SX chung $= \dfrac{262.000 + 800.000}{60 + 50 + (20 \times 40\%)} \times 60 = 540.000$

Cộng : 3.792.000

GĐ2:

- CP NC trực tiếp $= \dfrac{136.800 + 800.000}{60 + 35 + (15 \times 60\%)} \times 60 = 540.000$

- CP SX chung $= \dfrac{102.800 + 600.000}{60 + 35 + (15 \times 60\%)} \times 60 = 405.000$

Cộng : 945.000

GĐ3:

- CP NC trực tiếp $= \dfrac{66.500 + 600.000}{60 + (35 \times 50\%)} \times 60 = 510.000$

- CP SX chung $= \dfrac{58.000 + 500.000}{60 + (35 \times 50\%)} \times 60 = 432.000$

Cộng : 942.000

Nợ TK 155: 5.697.000

Có TK 154 (GĐ1): 3.792.000

Có TK 154 (GĐ2): 945.000

Có TK 154 (GĐ3): 942.000

$$Z\ 1SP = \frac{5.679.000}{60} = 94.650$$

Cấu tạo Z hoàn chỉnh:

- CPNVL trực tiếp :		= 2.580.000
- CPNC trực tiếp : 720.000 + 540.000 + 510.000		= 1.722.000
- CPSX chung : 540.000 + 405.000 + 432.000		= 1.377.000
	Cộng :	5.679.000

Từ ví dụ này cũng rút ra công thức chung để xác định CPSX của từng GĐ chuyển vào Z SP hoàn chỉnh :

+ Các ký hiệu sử dụng tương tự như TH_{10}.

+ Gọi $t_1\%$, $t_2\%$, $t_3\%$ lần lượt là tỷ lệ hoàn thành của SP dở dang cuối kỳ ở GĐ1, GĐ2, GĐ3

CPSX của từng GĐ chuyển vào Z SP hoàn chỉnh được xác định :

GĐ1:

- CP NVL trực tiếp $= \dfrac{621\ ĐK + 621\ PS}{a + a_1 + a_2 + a_3} \times a$

CP NC trực tiếp $= \dfrac{621\ ĐK + 622\ PS}{a + a_2 + a_3 + (a_1 \times t_1\%)} \times a$

CP SX chung $= \dfrac{627\ ĐK + 627\ PS}{a + a_2 + a_3 + (a_1 \times t_1\%))} \times a$

GĐ2 :

CP NC trực tiếp $= \dfrac{622\ ĐK + 622\ PS}{a + a_3 + (a_2 \times t_2\%)} \times a$

CP SX chung $= \dfrac{627\ ĐK + 627\ PS}{a + a_3 + (a_2 \times t_2\%))} \times a$

GĐ3 :

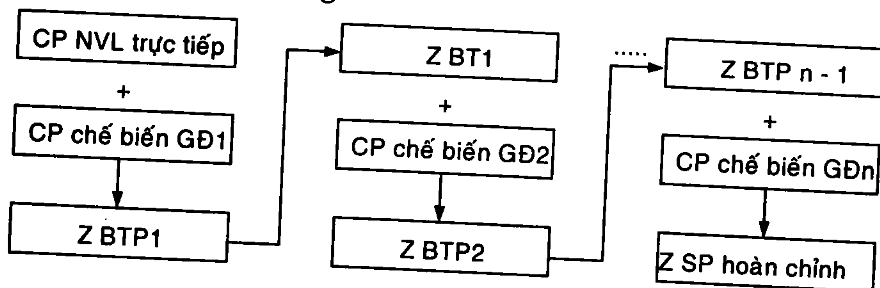
CP NC trực tiếp $= \dfrac{622\ ĐK + 622\ PS}{a + (a_3 \times t_3\%)} \times a$

CP SX chung $= \dfrac{627\ ĐK + 627\ PS}{a + (a_3 \times t_3\%))} \times a$

TH12 : Tính Z SP theo phương pháp phân bước có tính Z bán thành phẩm ở từng giai đoạn SX trước khi tính Z SP hoàn chỉnh (gọi chung là phương pháp kết chuyển tuần tự).

Phương pháp này áp dụng cho những doanh nghiệp có quy trình SX phức tạp, qua nhiều giai đoạn chế biến và ở mỗi giai đoạn có yêu cầu tính Z bán tàhnh phẩm.

Đặc điểm tổ chức kế toán: đối tượng hạch toán CPSX là từng giai đoạn SX; đối tượng tính Z là các bán thành phẩm ở từng GĐ và SP hoàn chỉnh ở GĐ cuối cùng.



Xác định Z SP theo phương pháp kết chuyển tổng hợp và đánh giá SP làm dở theo phương pháp 50% chi phí chế biến.

Ví dụ: DN sản xuất sản phẩm qua 3 GĐ chế biến.

CPSX dở dang đầu tháng của từng GĐ cho ở bảng

Đơn vị : 1.000

Khoản mục chi phí	GĐ1	GĐ2	GĐ3
- CP NVL trực tiếp	380.000	1.000.000	591.655
- CP nhân công trực tiếp	65.000	62.000	26.500
- CPSX chung	108.000	106.000	34.000
Cộng	**553.000**	**1.168.000**	**651.655**

- CPSX phát sinh trong tháng được xác định để kết chuyển cho ở bảng :

Khoản mục chi phí	GĐ1	GĐ2	GĐ3
- CP NVL trực tiếp	6.000.000	-	-
- CP nhân công trực tiếp	1.800.000	900.000	700.000
- CPSX chung	2.400.000	1.300.000	1.000.000

- Tình hình CPSX được:

GĐ1 sản xuất hoàn thành 180 BTP chuyển cho GĐ2, sản phẩm dở dang cuối tháng là 40 BTP.

GĐ2 sản xuất hoàn thành 170 BTP chuyển cho GĐ3, SP dở dang cuối tháng là 30 BTP.

GĐ3 sản xuất hoàn thành 150 SP hoàn chỉnh, SP dở dang cuối tháng là 30 BTP.

Tài liệu này được tính và định khoản như sau :

(1) Tổng hợp CPSX phát sinh ở từng GĐ :

a. Nợ TK 154 (GĐ1) : 10.200.000

Có TK 621: 6.000.000

Có TK 622: 1.8.000.000

Có TK 627: 2.400.000

(b) Nợ TK 154 (GĐ2): 2.200.000

Có TK 622: 900.000

Có TK 627: 1.300.000

(c) Nợ TK 154 (GĐ3): 1.700.000

Có TK 622: 700.000

Có TK 627: 1.000.000

(2) Đánh giá SP làm dở và tính Z BTP ở GĐ1.

CPSX dở dạng cuối tháng:

$$\text{CP NVL trực tiếp} = \frac{380.000 + 6.000.000}{180 + 40} \times 40 = 1.160.000$$

$$\text{CP NC trực tiếp} = \frac{65.000 + 1.800.000}{180 + (40\text{x}50\%)} \times 20 = 186.000$$

$$\text{CPSX chung} = \frac{108.000 + 2.400.000}{180 + (40\text{x}50\%)} \times 20 = 250.000$$

Cộng : 1.597.300

$$\text{Tổng Z BTP hoàn thành ở GĐ1} = 553.000 + 10.200.000 - 1.597.000$$

$$= 9.155.700$$

$$\text{Z 1BTP} = \frac{9.155.700}{180} = 50.865đ$$

BTP GĐ1 chuyển sang GĐ2:

Nợ TK 154 (GĐ2): 9.155.700

Có TK 154 (GĐ2): 9.155.700

(3) Đánh giá SP làm dở và tính Z BTP ở GĐ2:

CPSX dở dang cuối tháng:

$$\text{CP NVL trực tiếp (BTP từ GĐ1 chuyển sang)} = \frac{1.000.000 + 9.155.700}{170 + 30} \times 30$$

$$= 1.523.335$$

$$\text{- CP NC trực tiếp} = \frac{62.000 + 900.000}{170 + (30x50\%)} \times 15 = 78.000$$

$$\text{- CP SX chung} = \frac{106.000 + 1.300.000}{170 + (30x50\%)} \times 15 = 114.000$$

Cộng : 1.715.355

Tổng Z BTP hoàn thành ở GĐ2 = 1.168.000 + (9.155.700 + 2.200.000) – 1.715.335

= 10.808.345

$$\text{Z 1BTP} = \frac{10.808.345}{170} = 63.578,5\text{đ}$$

BTP GĐ2 chuyển sang GĐ3:

Nợ TK 154 (GĐ3): 10.808.345

Có TK 154 (GĐ3): 10.808.345

(4) Đánh giá SP làm dở và tính Z SP ở GĐ3:

CPSX dở dang cuối tháng:

$$\text{CP NVL trực tiếp (BTP từ GĐ2 chuyển sang)} = \frac{591.655 + 10.808.345}{150 + 30} \times 30 = 1.900.000$$

$$\text{- CP NC trực tiếp} = \frac{26.000 + 700.000}{150 + (30x50\%)} \times 15 = 66.000$$

$$\text{- CPSX chung} = \frac{34.000 + 1.000.000}{150 + (30x50\%)} \times 15 = 94.000$$

Cộng : 2.060.000

Tổng Z BTP hoàn thành ở GĐ3 = 651.655 + (10.808.345 + 1.700.000) – 2.060.000

= 11.100.000

$$\text{Z 1BTP} = \frac{11.100.000}{150} = 74.000\text{đ}$$

VD2: Nội dung cũng tương tự như TH12 nhưng Zsp được phân tích theo khoản mục ban đầu. Lấy lại ví dụ trên nhưng:

CPSX dở dang đầu tháng của từng GĐ cho lại theo khoản mục

ban đầu:

Khoản mục	GĐ1	GĐ2		GĐ3	
		Của GĐ1 Chuyển sang	Của GĐ2	Của GĐ1 và GĐ2 chuyển sang	Của GĐ3
- CPNVL trực tiếp	380.000	600.000		300.000	
- CPNC trực tiếp	65.000	160.000	62.000	120.000	26.000
- CPSX chung	108.000	240.000	106.000	171.655	34.000
Cộng	**553.000**	**1.000.000**	**168.000**	**591.655**	**60.000**

Ví dụ này được thực hiện như sau:

- Tổng hợp CPSX ở từng GĐ tương tự như ví dụ trên.
- Đánh giá SP làm ở GĐ1 tương tự như ví dụ trên.

Tổng Z BTP_1 chuyển sang GĐ2: 9.155.700

Phân tích theo khoản mục ban đầu:

- CP NVL trực tiếp: 380.000 + 6.000.000 – 1.160.000 = 5.220.000
- CPNC trực tiếp: 65.000.000 + 1.800.000 – 186.500 = 1.678.500
- CPSX chung: 108.000 + 2.400.000 – 250.800 = 2.257.200

Cộng **9.155.700**

Nợ TK 154 (GĐ2): 9.155.700

Có TK 154 (GĐ1): 9.155.700

Đánh giá SP làm dở ở GĐ2:

- CPNVL trực tiếp $= \frac{600.000 + 5.220.000}{170 + 30} \times 30 = 873.000$

- CPNC trực tiếp $= \frac{600.000 + 5.220.000}{170 + 30} \times 30 + \frac{62.000 + 900.000}{170 + (30x50\%)} \times 15$

- CPSX chung $= \frac{240.000 + 2.257.200}{170 + 30} \times 30 + \frac{106.000 + 1.300.000}{170 + (30x50\%)} \times 15$

= 188.580

Cộng **1.715.335**

Tổng Z BTP_2 chuyển sang GĐ3: 10.808.345

Phân tích theo khoản mục ban đầu:

- CP NVL T^2: 600.000 + 5.220.000 - 873 = 4.947.000
- CPNC T^2: 222.000 + (1.678.500 + 900.000) – 353.775 = 2.446.725
- CPSX chung :
  346.0000 + (2.257.200 + 1.300.000) – 448.580 = 3.414.620

Cộng **10.08.345**

Nợ TK 154 (GĐ3): 10.808.345

Có TK 154 (GĐ2): 10.808.345

Đánh giá SP làm dở GĐ3:

- CPNVL trực tiếp $= \dfrac{300.000 + 4.974.000}{150 + 30} \times 30 = 874.500$

- CPNC trực tiếp $= \dfrac{120.000 + 2.446.725}{150 + 30} \times 30 + \dfrac{26.000 + 700.000}{150 + (30x50\%)} \times 15$
$= 493.787{,}5$

- CPSX chung $= \dfrac{171.665 + 3.414.620}{150 + 30} \times 30 + \dfrac{34.000 + 1.000.000}{150 + (30x50\%)} \times 15$
$= 691.712{,}5$

Cộng **2.060.000**

Tổng Z SP hoàn thành

651.655 + 10.808.345 – 2.060.000 = 11.100.000

Nợ TK 155: 11.100.000

Có TK 154 (GĐ3): 11.100.000

Phân tích theo khoản mục ban đầu:

- CP NVL T^2: 300.000 + 4.947.000 = 4.372.500

- CPNC T^2: 146.000 + (2.466.725 + 700.000) - 493.787,5 = 2.798.937,5

- CPSX chung: 205.655 + (3.414.620 + 1.000.000) -691.712,5 = 3.928.562,5

Cộng **11.100.000**

- CP NVL T^2: 300.000 + 4.947.000

TH13: Tính Z SP theo phương pháp kết chuyển tuần tự, SP dở dang được đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và thực hiện phương pháp kết chuyển tổng hợp.

Ví dụ: Thực hiện theo ví dụ của TH_{12} nhưng số dư đầu tháng được thay đổi:

SD đầu tháng của GĐ1: 380.000, GĐ2: 1.000.000, GĐ3: 583.000

(1) Tổng hợp CPSX của từng giai đoạn được thực hiện tương tự như TH12.

(2) Đánh giá SP làm dở và tính Z SP cho GĐ1.

- CPSX dd cuối tháng $= \dfrac{380.000 + 6.000.000}{180 + 40} \times 40 = 1.160.000$

- Tổng Z BTP của GĐ1 = 380.000 + 10.200.000 – 1.160.000
= 9.420.000

- Z 1BTP $= \dfrac{9.420.000}{180} = 52.333,33$đ

Kết chuyển trị giá BTP GĐ1 sang GĐ2:

Nợ TK 154 (GĐ2): 9.420.000

Có TK 154 (GĐ2): 9.420.000

(3) Đánh giá SP làm dở và tính Z SP cho GĐ2 :

- CPSX dd cuối tháng $= \dfrac{1.000.000 + 9.420.000}{170 + 30} \times 30 = 1.563.000$

- Tổng Z BTP của GĐ2 =

= 1.000.000 + (9.420.000 + 2.200.000) – 1.563.000 = 11.057.000

- Z 1BTP $= \dfrac{11.057.000}{170} = 65.041,17$đ

Kết chuyển trị giá BTP GĐ2 sang GĐ3 :

Nợ TK 154 (GĐ3): 11.057.000

Có TK 154 (GĐ3): 11.057.000

(4) Đánh giá SP làm dở và tính Z SP cho GĐ3 :

- CPSX dd cuối tháng $= \dfrac{583.000 + 11.057.000}{150 + 30} \times 30 = 1.940.000$

- Tổng Z SP hoàn thành =

= 583.000 + (11.057.000 + 1.700.000) – 1.940.000 = 11.400.000

Nợ TK 155 : 11.400.000

Có TK 154 (GĐ3): 11.400.000

- Z 1SP hoàn chỉnh $= \dfrac{11.400.000}{150} = 76.000$đ

TH14: Tính Z SP theo phương pháp tuần tự, SP dở dang được đánh giá theo chi phí NVL trực tiếp và thực hiện phương pháp kết chuyển theo từng khoản mục chi phí.

Ví dụ : Nội dung tương tự ví dụ của TH13 nhưng CPSC dở dang đầu tháng ở GĐ2 và GĐ3 có sự thay đổi :

Khoản mục chi phí	GĐ2	GĐ3
- CP NVL trực tiếp	680.000	340.000
- CP NC trực tiếp	120.000	93.000
- CPSX chung	200.000	150.000
Cộng	**1.000.000**	**583.000**

(1) Tổng hợp CPSX của GĐ1 cũng tương tự như TH12

(2) Đánh giá SP làm dở và tính Z SP cho GĐ1 cũng tương tự như trong TH13 nhưng trị giá BTP từ GĐ1 chuyển sang GĐ2 được phân tích :

- Trị giá BTP kết chuyển : 9.420.000, trong đó :

. CP NVL trực tiếp : 380.000 + 6.000.000 – 1.160.000 = 5.220.000

. CP NC trực tiếp : 1.800.000

. CPSX chung = 2.400.000

Nợ TK 621 (GĐ2): 5.220.000
Nợ TK 622 (GĐ2): 1.800.000
Nợ TK 627 (GĐ2): 2.400.000
Có TK 154 (GĐ1): 9.420.000.

(3) Đánh giá SP làm dở và tính Z SP cho GĐ2 :

CPSX dở dang cuối tháng :

- CP NVL trực tiếp $= \dfrac{680.000 + 5.220.000}{170 + 30} \times 30 = 885.000$

- CP NC trực tiếp $= \dfrac{120.000 + 1.800.000}{170 + 30} \times 30 = 288.000$

- CPSX chung $= \dfrac{200.000 + 2.400.000}{170 + 30} \times 30 = 390.000$

Cộng : 1.563.000

- Tổng hợp CPSX của GĐ2 :

Nợ TK 154 (GĐ2): 11.620.000

Có TK 621 (GĐ2): 5.220.000

Có TK 622 (GĐ2) : 1.800.000 + 900.000 = 2.700.000

Có TK 627 (GĐ2) : 2.400.000 + 1.300.000 = 3.700.000

- Tổng Z BTP của GĐ2 :

1.000.000 + 00.620.000 – 1.563.000 = 11.057.000

$$\text{- Z 1SP hoàn chỉnh} = \frac{11.057.000}{170} = 65.041,17đ$$

- Trị giá BTP của GĐ2 chuyển sang GĐ3 là 11.057.000 được phân tích

- CP NVL trực tiếp = 680.000 + 5.220.000 – 885.000	= 5.015.000
- CP NC trực tiếp = 120.000 + 2.700.000 – 288.000	= 2.532.000
- CPSX chung = 200.000 + 3.700.000 – 390.000	= 3.510.000
Cộng	**11.057.000**

Nợ TK 621 (GĐ3): 5.015.000

Nợ TK 622 (GĐ3) : 2.532.000

Nợ TK 627 (GĐ3) : 3.510.000

Có TK 154 (GĐ2): 11.057.000

(4) Đánh giá sản phẩm làm dở và tính Z sản phẩm cho GĐ3 :

- CP SX dở dang cuối tháng :

$$\text{. CP NC trực tiếp} = \frac{340.000 + 5.015.000}{150 + 30} \times 30 = 892.500$$

$$\text{. CP NC trực tiếp} = \frac{93.000 + 2.532.000}{150 + 30} \times 30 = 437.500$$

$$\text{- CPSX chung} = \frac{150.000 + 3.510.000}{150 + 30} \times 30 = 610.000$$

Cộng : 1.940.000

- Tổng hợp CP SX của GĐ3 :

Nợ TK 154 (GĐ3) : 12.757.000

Có TK 621 (GĐ3): 5.015.000

Có TK 622 (GĐ) : 2.532.000 + 700.000 = 3.232.000

Có TK 627 (GĐ3) : 3.510.000 + 1.000.000 = 4.510.000

Tổng Z SP
- hoàn thành = 583.000 + 12.757.000– 1.940.000 = 11.400.000
ở GĐ3

- Z 1sp = $\frac{11.400.000}{150}$ = 76.000

Nợ TK 155 : 11.400.000

Có TK 154 (GĐ3): 11.400.000

Cấu tạo của Z sp hoàn chỉnh :

- CP NVL trực tiếp = 340.000 + 5.015.000 – 892.500 = 4.562.500
- CP NC trực tiếp = 93.000 + 3.232.000 – 437.500 = 2.887.500
- CPSX chung = 150.000 + 4.510.000 – 610.000 = 4.050.000

Cộng **11.400.000**

VD2: Nội dung cũng tương tự như trong TH_{14} nhưng kết chuyển tổng hợp và phân tích Z sản phẩm theo các khoản mục ban đầu.

Khi thực hiện sẽ có thay đổi.

Tổng Z BTPL hoàn thành chuyển sang GĐ2 : 9.420.000

Nợ TK 154 (GĐ2) : 9.420.000

Có TK 154 (GĐ1): 9.420.000

Phân tích theo khoản mục ban đầu :

- CPNVL trực tiếp : 5.220.000
- CPNC trực tiếp : 1.800.000
- CPSX chung : 2.400.000

} 9.420.000

Đánh giá SP làm dở ở GĐ2 cũng tương tự như ví dụ trên.

Tổng hợp chi phí chế biến GD(2 :

Nợ TK 154 (GĐ2) : 2.200.000

Có TK 622 (GĐ2): 900.000

Có TK 627 (GĐ2) : 1.300.000

Tổng Z BTP_2 hoàn chuyển sang GĐ3 :

1.000.000 + (9.420.000 + 2.200.000) – 1.563.000 = 11.057.000

Nợ TK 154 (GĐ3) : 11.057.000

Có TK 154(GĐ2): 11.057.000

Phân tích theo khoản mục ban đầu :

- CPNVL trực tiếp : 5.015.000
- CPNC trực tiếp : 2.532.000
- CPSX chung : 3.510.000

} 10.057.000

Đánh giá SP làm dở ở GĐ3 cũng tương tự như ví dụ trên.

Tổng hợp chi phí chế biến ở GĐ3 :

Nợ TK 154 (GĐ3) : 1.700.000

Có TK 622 (GĐ3) : 700.000

Có TK 627 (GĐ3): 1.000.000

Tổng Z SP hoàn thành ở GĐ3 :

538.000 + (11.057.000 + 1.700.000) – 1.940.000 = 11.400.000

Nợ TK 155: 11.400.000

Có TK 154 (GĐ3): 11.400.000

- CPNVL trực tiếp : 4.562.000
- CPNC trực tiếp : 2.887.000
- CPSX chung : 4.050.000

} 11.400.000

Mục lục

HƯỚNG DẪN THỰC HÀNH KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT & TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP

PGS.TS. VÕ VĂN NHỊ

Chịu trách nhiệm xuất bản

PHẠM NGỌC QUYẾT

Biên tập: TRẦN NAM ANH
Bìa: VÕ THỊ KIM THOA
Sửa bản in: NGỌC ĐIỆP

NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH
Số 1B Nguyễn Công Trứ, Hà nội
ĐT: 9.719380 - 9.719374

In 1.000 bản, khổ 16 x 24 cm tại Công ty TNHH một thành viên in Người Lao Động, 131 Cống Quỳnh, TP. Hồ Chí Minh. Số xuất bản: 57-2006/CXB/193-03/TC do Cục xuất bản cấp ngày 7-11-2006. In xong và nộp lưu chiểu Quý I năm 2007.